

Mål C-118/11

Eon Aset Menidjmont OOD

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Administrativen sad Varna)

"Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 176 – Avdragsrätt – Villkor avseende varornas och tjänsternas användning för beskattade transaktioner – Avdragsrättens inträde – Avtal om hyra av motorfordon – Leasingavtal – Fordon som används av arbetsgivaren för befordran utan ersättning av anställd mellan bostaden och arbetsplatsen"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattepliktiga transaktioner – Förvärv av anläggningstillgång – Begrepp*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 14.1 och 14.2 b)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 168 a)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 168 och 176)

1. För det fall det föreskrivs i ett leasingavtal avseende ett motorfordon att äganderätten till fordonet övergår till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde, ska transaktionen jämföras med förvärv av anläggningstillgång.

(se punkt 40)

2. Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett hyrt motorfordon ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan fordonets användning och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet samt att avdragsrätten inträder vid utgången av den period till vilken varje betalning hänförs och att det ska beaktas huruvida det föreligger ett sådant samband.

Ett motorfordon som hyrs enligt ett leasingavtal och som betecknas som en anläggningstillgång

ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner om den beskattningsbara personen, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, förvärvar varan och låter den ingå i dess helhet i rörelsens tillgångar, varvid den ingående mervärdesskatten får dras av helt och omedelbart, och all användning av varan för den beskattningsbara personens eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål ska jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Det är en beskattningsbar persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som är avgörande för att mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Det bruk som görs av varan, eller som planeras för denna, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till. Frågan huruvida den beskattningsbara personen har förvärvat varan i denna egenskap, det vill säga i sin ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 9 i direktivet, är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

(se punkterna 57, 58 och 64 samt punkt 1 i domslutet)

3. Artiklarna 168 och 176 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de inte utgör hinder för tillämpningen av en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att rätt till avdrag får uteslutas för varor och tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, förutsatt att de varor som betecknas som anläggningstillgångar inte ingår i rörelsens tillgångar.

(se punkt 74 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 16 februari 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 176 – Avdragsrätt – Villkor avseende varornas och tjänsternas användning för beskattade transaktioner – Avdragsrättens inträde – Avtal om hyra av motorfordon – Leasingavtal – Fordon som används av arbetsgivaren för befordran utan ersättning av anställd mellan bostaden och arbetsplatsen”

I mål C-118/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF framställd av Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 24 februari 2011, som inkom till domstolen den 7 mars 2011, i målet

Eon Aset Menidjmont OOD

mot

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues (referent) samt domarna U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Bulgariens regering, genom T. Ivanov och D. Drambozova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och D. Roussanov, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 168, 173 och 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Eon Aset Menidjmunt OOD (nedan kallat Eon Aset) och Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten ”Överklagande och verkställighet” i Varna vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning). Målet rör det omprövningsbeslut varigenom Eon Aset ålades att betala mervärdesskatt till följd av att bolaget nekades rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I artikel 9.1 andra stycket i direktivet föreskrivs följande:

”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

4 I artikel 14.1 i direktivet stadgas följande:

"Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar."

5 Enligt artikel 14.2 b i direktivet ska som leverans av varor även anses ett "faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts".

6 I artikel 24.1 i direktivet föreskrivs följande:

"Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor."

7 Artikel 26 i direktivet har följande lydelse:

"1. Följande transaktioner skall likställas med tillhandahållande av tjänster mot ersättning:

a) Användning av en vara som ingår i en rörelses tillgångar för den beskattningsbara personens eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om avdragsrätt förelegat helt eller delvis för mervärdesskatten på dessa varor.

b) Tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.

2. Medlemsstaterna får avvika från bestämmelserna i punkt 1, förutsatt att avvikelserna inte leder till snedvridning av konkurrensen."

8 I artikel 63 i direktivet föreskrivs att "[d]en beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum".

9 I artikel 64.1 i direktivet anges följande:

"När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänförs till."

10 Enligt artikel 167 i direktivet ska "[a]vdragsrätten ... inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar".

11 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

..."

12 I artikel 173.1 i direktivet stadgas följande:

”När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.”

13 I artikel 176 i direktivet anges följande:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

Nationell rätt

14 Enligt artikel 6.3 led 1 i den bulgariska mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS) ska som leverans av varor mot vederlag anses ”att varor avskiljs eller ställs till förfogande för den beskattningsbara fysiska personen, ägaren, arbetstagare och anställda, eller tredje man, för deras privata bruk, förutsatt att ingående mervärdesskatt dragits av helt eller delvis när varorna tillverkades, importerades eller förvärvades”.

15 I artikel 9.3 led 1 ZDDS jämföras med ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag ”tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar fysisk person för dennes privata bruk, ägare, dennes arbetstagare och anställda, eller tredje man, förutsatt att det vid tillhandahållandet av tjänsten används en vara för vilken den ingående mervärdesskatten dragits av helt eller delvis vid dess tillverkning, import, eller förvärv”.

16 Utan hinder av artikel 9.3 ZDDS omfattar ett tillhandahållande av tjänst mot vederlag, enligt artikel 9.4 led 1 ZDDS, inte ”en befordran av arbetstagare och anställda, inbegripet företagsledningen, mellan bostaden och arbetsplatsen, som arbetsgivaren ombesörjer vederlagsfritt när detta görs i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet”.

17 I artikel 69.1 ZDDS föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den registrerade beskattningsbara personens skattepliktiga leveranser eller tillhandahållanden, ska han ha rätt att dra av

1. skatten på de varor och tjänster som leverantören eller tillhandahållaren, när även denne är en beskattningsbar person som är registrerad i enlighet med denna lag, har levererat eller ska leverera till honom, eller har tillhandahållit eller ska tillhandahålla honom,

...”

18 Artikel 70.1 ZDDS har följande lydelse:

”Även om villkoren i artikel 69 eller i artikel 74 är uppfyllda, är avdrag för ingående mervärdesskatt inte möjligt när

...

2. varorna eller tjänsterna är avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver,

...”

19 I artikel 70.3 ZDDS föreskrivs följande:

”Punkt 1 led 2 tillämpas inte på

...

2. befordran av arbetstagare och anställda, inbegripet företagsledningen, mellan bostaden och arbetsplatsen, som arbetsgivaren ombesörjer vederlagsfritt i sin ekonomiska verksamhet,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Eon Aset är ett bolag etablerat i Bulgarien som bedriver ekonomisk verksamhet inom olika områden.

21 Under en skatterevision avseende perioden 1 juli 2008–31 oktober 2009 fann de behöriga myndigheterna att Eon Aset hade ingått avtal dels med ett bolag om hyra av ett motorfordon för perioden den 1 oktober 2008 till och med den 1 mars 2009, dels med ett annat bolag om leasing av ett annat motorfordon för en period av 48 månader.

22 Eon Aset drog av mervärdesskatten på samtliga fakturor som utfärdades under de beskattningsperioder som respektive faktura erhöles.

23 Eftersom motsatsen inte hade visats bedömde nämnda myndigheter att det inte kunde anses att fordonen användes för Eon Asets ekonomiska verksamhet.

24 Eon Aset nekades avdragsrätt för motsvarande mervärdesskatt i enlighet med artikel 70.1 led 2 ZDDS.

25 Eon Aset inkom med ett administrativt överklagande av omprövningsbeslutet vid Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

26 Eftersom beslutet fastställdes delvis av den sistnämnde, överklagade Eon Aset till Administrativen sad Varna (förvaltningsdomstol i Varna).

27 Eon Aset har till stöd för sitt överklagande anfört att de motorfordon som är i fråga vid den nationella domstolen användes för att ombesörja företagsledarens befordran mellan vederbörandes bostad och arbetsplats. Med åberopande av artikel 70.3 led 2 ZDDS anser Eon Aset att undantaget i artikel 70.1 led 2 ZDDS beträffande avdragsrätten inte avser arbetsgivarens

vederlagsfria befordran av personal mellan bostaden och arbetsplatsen.

28 Eon Aset ifrågasätter även förenligheten av artikel 70.1 led 2 ZDDS med unionsrätten.

29 Administrativen sad Varna beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Hur ska det krav som uppställs genom uttrycket ’används’ i artikel 168 i [direktivet] tolkas, och vid vilken tidpunkt ska detta krav vara uppfyllt när det gäller bedömningen av när rätten till avdrag för ingående skatt ursprungligen uppkommer: ska det uppfyllas under den beskattningsperiod då varan förvärvats eller tjänsten mottagits, eller är det tillräckligt att kravet uppfylls under en senare beskattningsperiod?

2) Är, med hänsyn till artiklarna 168 och 176 i [direktivet], en sådan nationell bestämmelse som artikel 70.1 led 2 [ZDDS] tillåten, när den gör det möjligt att redan från början utesluta varor och tjänster avsedda ’för vederlagsfria transaktioner eller för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver’, från systemet för avdrag för mervärdesskatt?

3) Om den andra frågan besvaras jakande, ska artikel 176 i [direktivet] tolkas så, att en medlemsstat som – för att använda sig av möjligheten att utesluta rätten till avdrag för mervärdesskatt på vissa varor och tjänster – utgår från utgiftskategorier som definieras enligt följande: varor eller tjänster avsedda att levereras eller tillhandahållas vederlagsfritt, eller avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, med undantag för de fall som föreskrivs i artikel 70.3 [ZDDS], uppfyller det villkor som uppställs för att definiera en kategori av varor och tjänster tillräckligt väl, det vill säga utifrån deras art?

4) Beroende på svaret på fråga tre, hur ska ändamålet med (användningen respektive den avsedda användningen av) de varor eller tjänster som en beskattningsbar person förvärvar förstås, mot bakgrund av artikel 168 och artikel 173 i [direktivet]: som en förutsättning för den ursprungliga uppkomsten av en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller som en grund för rättelse av det belopp som dragits av såsom för ingående mervärdesskatt?

5) För det fall ändamålet (användningen) anses utgöra en grund för rättelse av beloppet avseende avdrag för ingående mervärdesskatt, ska då bestämmelsen i artikel 173 i [direktivet] tolkas så, att den möjliggör rättelser även för det fall varorna eller tjänsterna inledningsvis används för en verksamhet som inte är skattepliktig eller inte används alls efter det att dessa förvärvats, men som likväl står till företagets förfogande och tas in i den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet under en senare beskattningsperiod?

6) För det fall artikel 173 i [direktivet] ska tolkas så, att den föreskrivna rättelsen även tillämpas då varor eller tjänster, efter förvärvet först används i en verksamhet som inte är skattepliktig eller inte används alls, för att sedermera ingå i den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet, ska då, med hänsyn till begränsningen enligt artikel 70.1 led 2 [ZDDS] och den omständigheten att rättelser enligt artiklarna 79.1 och 79.2 i nämnda lag begränsas till de fall där varornas ursprungliga användning uppfyllde kraven för avdrag för ingående mervärdesskatt, men där kraven för sådant avdrag inte längre uppfylls vid den senare användningen, medlemsstaten anses ha iakttagit sin skyldighet, i förhållande till samtliga beskattningsbara personer, att definiera rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på det mest trovärdiga och rättvisa sättet?

7) Beroende på svaren på föregående frågor, finns det anledning att anta att, i enlighet med det i [ZDDS] föreskrivna systemet för begränsning av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt

och rättelse av beloppet avseende den avdragsgilla ingående mervärdesskatten, under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen och mot bakgrund av artikel 168 i [direktivet], en för mervärdesskatt registrerad beskattningsbar person är behörig att dra av ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en annan beskattningsbar person har levererat eller tillhandahållit under den [beskattningsperiod] då de levererades eller tillhandahölls och då skattskyldigheten inträder?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första, den fjärde och den sjunde frågan

30 Den nationella domstolen har ställt den första, den fjärde och den sjunde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i under vilka villkor artikel 168 a i direktivet gör det möjligt för en beskattningsbar person att dra av den mervärdesskatt som har betalats dels enligt ett avtal om hyra av ett motorfordon, dels enligt ett leasingavtal avseende ett motorfordon, och vid vilken tidpunkt villkoren ska vara uppfyllda för att rätten till avdrag ska träda in.

Inledande överväganden

31 I enlighet med artikel 168 i direktivet har en beskattningsbar person rätt att dra av mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för vederbörandes beskattade transaktioner. Det är följaktligen nödvändigt att först pröva huruvida de verksamheter som är i fråga vid den nationella domstolen omfattas av begreppet ”beskattningsbar transaktion”.

32 Enligt artikel 24.1 i direktivet avses ”med tillhandahållande av tjänster ... varje transaktion som inte utgör leverans av varor”. Leverans av varor kräver enligt artikel 14.1 i direktivet ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

33 Uthyrning av ett motorfordon består inte av en leverans av varor och ska i princip betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 24.1 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2003 i mål C-155/01, *Cookies World*, REG 2003, s. I-8785, punkt 45, och av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, *Part Service*, REG 2008, s. I-897, punkt 61).

34 Hyra av ett motorfordon i enlighet med ett leasingavtal kan likväl ha likheter med förvärv av anläggningstillgång.

35 Såsom domstolen har påpekat, i ett sammanhang där en bestämmelse gör det möjligt för medlemsstaterna att utesluta anläggningstillgångar från systemet för mervärdesskatteavdrag under en övergångsperiod, omfattar begreppet ”anläggningstillgångar” tillgångar som används i en ekonomisk verksamhet och som kännetecknas av att de har en sådan varaktighet och ett sådant värde att anskaffningskostnaderna normalt inte bokförs som löpande utgifter utan avskrivs över flera räkenskapsår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, REG 1977, s. 113, punkt 12, och av den 6 mars 2008 i mål C-98/07, *Nordania Finans och BG Factoring*, REG 2008, s. I-1281, punkterna 27 och 28).

36 Enligt artikel 14.2 b i direktivet ska som leverans av varor även anses ett faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om hyra av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

37 Vad avser leasingavtal, föreligger inte nödvändigtvis förvärv av vara, eftersom det i ett sådant avtal kan stipuleras att leasingtagaren kan välja att inte förvärva varan vid utgången av

leasingperioden.

38 Såsom framgår av internationell redovisningsstandard IAS 17 om leasingavtal, återgiven i kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, s. 1), ska emellertid ett operationellt leasingavtal skiljas från ett finansiellt leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal kännetecknas nämligen av att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren. Den omständigheten att en övergång av äganderätten föreskrivs i avtalet eller att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde utgör kriterier som enskilt eller tillsammans gör det möjligt att fastställa om ett avtal ska betecknas som ett finansiellt leasingavtal.

39 Såsom domstolen redan har preciserat, hänför sig begreppet leverans av varor inte till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se dom av den 8 februari 1990 i mål C?320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I?285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och av den 6 februari 2003 i mål C?185/01, Auto Lease Holland, REG 2003, s. I?1317, punkt 32).

40 För det fall det föreskrivs i ett leasingavtal avseende ett motorfordon att äganderätten till fordonet övergår till leasingtagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasingtagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde, ska transaktionen jämföras med förvärv av anläggningstillgång.

41 Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av omständigheterna i nu aktuellt fall, avgöra om kriterierna i föregående punkt i denna dom är uppfyllda.

Villkoren för avdragsrätten

42 Det följer av artikel 168 a i direktivet att en beskattningsbar person har rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på varor eller tjänster, i den mån dessa används för personens ekonomiska verksamhet.

43 Det ska i detta hänseende understrykas att avdragssystemet i direktivet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat som eftersträvas med denna verksamhet är, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se, bland annat, dom av den 12 februari 2009 i mål C?515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, REG 2009, s. I?839, punkt 27).

44 När varor eller tjänster anskaffas av den beskattningsbara personen för att användas i verksamhet som är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det inte ske något uttag av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (se dom av den 30 mars 2006 i mål C?184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I?3039, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punkt 28).

45 Kriteriet att varan eller tjänsten ska användas för transaktioner i bolagets ekonomiska verksamhet varierar beroende på om det handlar om förvärv av tjänst eller förvärv av anläggningstillgång.

46 När transaktionen avser förvärv av tjänst, såsom hyra av ett motorfordon, krävs det i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras (dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

47 Den beskattningsbara personen tillerkänns också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför rätt till avdrag, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

48 I båda de fall som avses i punkterna 46 och 47 ovan kan det föreligga ett direkt och omedelbart samband endast om kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion respektive i priset på varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet (domen i det ovannämnda målet SKF, punkt 60).

49 Det ankommer visserligen på den nationella domstolen att bedöma om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan hyran av motorfordonet i fråga i det nationella målet och Eon Asets ekonomiska verksamhet, men det ankommer på EU-domstolen att tillhandahålla den nationella domstolen användbara uppgifter om tolkningen av unionsrätten.

50 I förevarande fall har Eon Aset hävdat vid den nationella domstolen att de motorfordon som har hyrts enligt hyresavtalen eller leasingavtalen i fråga har använts för att ombesörja företagsledarens befordran mellan vederbörandes bostad och arbetsplats.

51 Domstolen har redan funnit att den omständigheten att resan mellan bostaden och arbetsplatsen utgör en nödvändig förutsättning för närvaron på arbetsplatsen, och följaktligen för arbetets utförande, inte är avgörande för bedömningen att transporten av den anställda mellan bostaden och arbetsplatsen inte sker för den anställdes privata bruk i den mening som avses i artikel 26.1 i direktivet. Det skulle nämligen strida mot syftet med denna bestämmelse om en sådan indirekt koppling i sig skulle vara tillräcklig för att utesluta att denna resa behandlas som ett tillhandahållande mot ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997, s. I-5577, punkt 27).

52 De villkor under vilka verksamheten bedrivs kan däremot under särskilda omständigheter fordra att arbetsgivaren själv ombesörjer transporten av de anställda mellan deras bostäder och arbetsplatsen, på ett sådant sätt att arbetsgivarens ordnande av transporten sker för ändamål ägnade att främja rörelsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Fillibeck, punkterna 29 och 30).

53 Vad beträffar hyra av ett motorfordon enligt ett leasingavtal som kan jämföras med en transaktion bestående av förvärv av en anläggningstillgång som är ägnad att användas såväl

privat som i tjänsten, har den beskattningsbara personen ett val. Med avseende på mervärdesskatten, kan vederbörande välja att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattesystemet, eller låta den ingå i rörelsen endast till den del den faktiskt används i densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 1995 i mål C?291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I?2775, punkt 20, och av den 14 juli 2005 i mål C?434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I?7037, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

54 Om den beskattningsbara personen väljer att behandla anläggningstillgångar, som används både yrkesmässigt och privat, som tillgångar i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av varan i princip helt och omedelbart avdragsgill. Om den ingående mervärdesskatten avseende en vara som hänförs till rörelsens tillgångar är helt eller delvis avdragsgill, ska användning av varan för den beskattningsbara personens eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål i dessa situationer jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot ersättning i enlighet med artikel 26.1 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkterna 24 och 25 samt där angiven rättspraxis, och Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punkt 37).

55 Om den beskattningsbara personen behåller en anläggningstillgång i dess helhet som en del av sina privata tillgångar, trots att den används såväl i tjänsten som privat, kan ingen del av den ingående mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas på förvärvet av varan dras av (dom av den 8 mars 2001 i mål C?415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I?1831, punkt 27). I ett sådant fall får användningen av varan i rörelsen inte bli föremål för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bakcsi, punkt 31).

56 Om den beskattningsbara personen väljer att hänföra varan till rörelsens tillgångar endast till den del den faktiskt används i densamma, ingår den del som är undantagen inte i rörelsens tillgångar och omfattas således inte av tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 28).

57 Det ska även preciseras att det är en beskattningsbar persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, som är avgörande för att mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna ska tillämpas. Det bruk som görs av varan, eller som planeras för denna, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991 i mål C?97/90, Lennartz, REG 1991, s. I?3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. I?299).

58 Frågan huruvida den beskattningsbara personen har förvärvat varan i denna egenskap, det vill säga i sin ekonomiska verksamhet, är en bevisfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dem i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bakcsi, punkt 29).

59 Det ankommer på den nationella domstolen att i förekommande fall bedöma om det motorfordon som hyrts enligt ett leasingavtal ingår i rörelsens tillgångar, och avgöra omfattningen av den avdragsrätt som kan tillkomma företaget för det fall varan endast delvis ingår i rörelsens tillgångar.

Avdragsrättens inträde

60 Enligt artikel 167 i direktivet ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar.

61 Bestämmelsen måste läsas mot bakgrund av artikel 63 i direktivet, där det föreskrivs att mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

62 När uthyrningen av ett motorfordon kännetecknas av ett tillhandahållande av tjänster som ger upphov till successiva betalningar, stadgas det i artikel 64 i direktivet att avdragsrätten inträder vid utgången av den period som varje betalning hänför sig till och att det ska beaktas huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan det hyrda fordonet och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

63 Om det rör sig om en anläggningstillgång, har en beskattningsbar person som låter den, i sin helhet, ingå i rörelsens tillgångar en omedelbar rätt att dra av mervärdesskatten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Charles och Charles/Tijmens*, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

64 Av det anförda följer att artikel 168 a i direktivet ska tolkas så,

– att ett hyrt motorfordon ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan fordonets användning och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, samt att avdragsrätten inträder vid utgången av den period till vilken varje betalning hänför sig och att det ska beaktas huruvida det föreligger ett sådant samband, och

– att ett motorfordon som hyrs enligt ett leasingavtal och som betecknas som en anläggningstillgång ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, om den beskattningsbara personen, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, förvärvar varan och låter den, i sin helhet, ingå i rörelsens tillgångar, varvid den ingående mervärdesskatten får dras av helt och omedelbart och all användning av varan för den beskattningsbara personens eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål ska jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot ersättning.

Den andra och den tredje frågan

65 Den nationella domstolen har ställt den andra och den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 70.1 led 2 ZDDS – med stöd av vilken det är möjligt att utesluta rätten till avdrag för varor och tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver – är förenlig med artiklarna 168 och 176 i direktivet.

66 Det ska inledningsvis erinras om att domstolen, inom ramen för en talan enligt artikel 267 FEUF, saknar behörighet att uttala sig om tolkningen av bestämmelser i nationella lagar eller andra författningar eller om sådana bestämmelsers förenlighet med unionsrätten. Domstolen kan dock tillhandahålla den nationella domstolen alla de upplysningar om hur unionsrätten ska tolkas som kan göra det möjligt för den nationella domstolen att avgöra den rättsfråga som har anhängiggjorts vid den (se, bland annat, dom av den 21 september 2000 i mål C-124/99, *Borawitz*, REG 2000, s. I-7293, punkt 17, och av den 21 oktober 2010 i mål C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, REU 2010, s. I-10385, punkt 32).

67 Det finns i målet anledning att anta att den nationella domstolen har ställt dessa frågor för

att få klarhet i huruvida artiklarna 168 och 176 i direktivet utgör hinder för tillämpningen av en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att rätt till avdrag får uteslutas för varor och tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver.

68 Det ska härvid framhållas att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattessystemet, att den i princip inte kan inskränkas och att den gäller för hela den ingående skatten (se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta, REG 2008, s. I-1597, punkt 24).

69 Det följer av artikel 168 a i direktivet och den rättspraxis som nämnts i punkt 43 och följande punkter i nu aktuell dom att det för att rätt till avdrag ska uppkomma förutsätts att den beskattningsbara personen, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, förvärvar en vara eller tjänst och använder den i sin ekonomiska verksamhet.

70 I den aktuella nationella lagstiftningen utesluts varje rätt till avdrag när varorna och tjänsterna är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver.

71 En sådan lagstiftning medför att rätt till avdrag för mervärdesskatt utesluts när nödvändiga villkor för att rätten ska uppkomma inte är uppfyllda.

72 Artikel 70.1 ZDDS begränsar således inte avdragsrätten i den mening som avses i artikel 176 i direktivet.

73 Det ska emellertid preciseras att en medlemsstat inte får vägra beskattningsbara personer, som har valt att behandla anläggningstillgångar vilka används både för yrkesmässiga ändamål och för privata ändamål som rörelsetillgångar, att omedelbart och i sin helhet dra av den ingående mervärdesskatten på förvärvet av dessa varor, vilket de har rätt till enligt den fasta rättspraxis som domstolen har erinrat om i punkt 63 i denna dom (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Charles och Charles-Tijmens, punkt 28).

74 Den andra och den tredje frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artiklarna 168 och 176 i direktivet ska tolkas så, att de inte utgör hinder för tillämpningen av en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att rätt till avdrag får uteslutas för varor och tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, förutsatt att de varor som betecknas som anläggningstillgångar inte ingår i rörelsens tillgångar.

Den femte och den sjätte frågan

Upptagande till sakprövning

75 Den bulgariska regeringen och kommissionen har anfört att det inte är nödvändigt att besvara den femte och den sjätte frågan, eftersom de är hypotetiska och saknar samband med tvisten vid den nationella domstolen.

76 Domstolen erinrar härvid om att förfarandet enligt artikel 267 FEUF grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och domstolen och att det i ett sådant förfarande är den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet. Det ankommer också uteslutande på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att mot bakgrund av omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som

ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman*, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, och av den 14 februari 2008 i mål C-450/06, *Varec*, REG 2008, s. I-581, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

77 Domstolen har dock ansett att det i undantagsfall ankommer på den att – för att pröva sin egen behörighet – undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande. Domstolen har endast möjlighet att underlåta att besvara en fråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Bosman*, punkt 61, och *Varec*, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

78 Så är fallet i förevarande mål. Det framgår nämligen inte av beslutet om hänskjutande att de förvärvade varorna har använts i verksamhet som saknar ekonomisk karaktär eller att de aldrig har använts. Följaktligen saknar det antagande som anges i dessa frågor samband med föremålet för tvisten vid den nationella domstolen.

79 Den femte och den sjätte frågan ska således avvisas.

Rättegångskostnader

80 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så,**

– att ett hyrt motorfordon ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan fordonets användning och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, samt att avdragsrätten inträder vid utgången av den period till vilken varje betalning hänförs och att det ska beaktas huruvida det föreligger ett sådant samband, och

– att ett motorfordon som hyrs enligt ett leasingavtal och som betecknas som en anläggningstillgång ska anses vara använt för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, om den beskattningsbara personen, när han uppträder i egenskap av beskattningsbar person, förvärvar varan och låter den, i sin helhet, ingå i rörelsens tillgångar, varvid den ingående mervärdesskatten får dras av helt och omedelbart och all användning av varan för den beskattningsbara personens eget eller hans anställdas privata bruk eller för rörelsefrämmande ändamål ska jämföras med tillhandahållande av en tjänst mot ersättning.

2) **Artiklarna 168 och 176 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för tillämpningen av en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att rätt till avdrag får uteslutas för varor och tjänster som är avsedda att levereras eller tillhandahållas utan ersättning, eller är avsedda för annan verksamhet än den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver, förutsatt att de varor som betecknas som**

anläggningstillgångar inte ingår i rörelsens tillgångar.

Underskrifter

*Rättegångsspråk: bulgariska.