Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 januari 2021 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 c – Tillhandahållande av tjänst mot ersättning – Artikel 26.1 – Transaktioner som likställs med tillhandahållanden av tjänster mot ersättning – Artikel 56.2 – Fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen – Uthyrning av transportmedel – Tillhandahållande av bilar till anställda”

I mål C-288/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland, Tyskland) genom beslut av den 18 mars 2019, som inkom till domstolen den 9 april 2019, i målet

QM

mot

Finanzamt Saarbrücken,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, och N. Jääskinen,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– QM, genom G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald och F. Schöter, Steuerberater, biträdda av F.-J. Müller och F. von Itter, Rechtsanwälte,

– Tysklands regering, genom J. Möller och S. Eisenberg, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom R. Pethke och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 september 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget QM och Finanzamt Saarbrücken (skattemyndigheten i Saarbrücken, Tyskland). Målet rör skattemyndighetens beslut att ta ut mervärdesskatt på bolagets tillhandahållande av bilar till två av sina anställda som arbetar i Luxemburg och är bosatta i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 13 B b 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, 1995, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), ska medlemsstaterna undanta ”[u]tarrendering och uthyrning av fast egendom” från skatteplikt.

4 I artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet stadgas följande:

”Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

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 vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.”

Direktiv 2006/112

5 I artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

6 Enligt artikel 14.1 i samma direktiv avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

7 Enligt artikel 24.1 i direktivet avses med ”tillhandahållande av tjänster” ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor”.

8 I artikel 26.1 i nämnda direktiv definieras transaktioner som likställs med tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt följande:

”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.”

9 I artikel 56 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av korttidsuthyrning av transportmedel ska vara den plats där transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande.

2. Platsen för tillhandahållande av uthyrning, utom korttidsuthyrning, av transportmedel till en icke beskattningsbar person ska vara den plats där kunden är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

…

3. I punkterna 1 och 2 avses med korttidsuthyrning att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar och, när det gäller fartyg, högst nittio dagar.”

Genomförandeförordningen

10 I artikel 38 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen) anges följande:

”1. Begreppet transportmedel som anges i artikel 56 och artikel 59 första stycket g i [direktiv 2006/112] ska innefatta fordon …

2. De transportmedel som avses i punkt 1 ska omfatta särskilt följande fordon:

a) Landfordon, t.ex. bilar …

…”

Tysk rätt

11 I 1 § stycke 1 Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt), i dess lydelse enligt Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (lag om införlivande av direktivet om ömsesidigt bistånd och om ändring av skatterättsliga bestämmelser), av den 26 juni 2013 (BGBl. I 2013, s. 1809) (nedan kallad UStG), föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för leveranser och andra prestationer som en näringsidkare utför mot ersättning inom ramen för sin rörelse och inom landet.

12 I 3 § stycke 9a UStG likställs följande med andra tillhandahållanden mot ersättning:

”1. En näringsidkares användning av en vara som ingår i rörelsens tillgångar, som medför delvis eller full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, och som används för rörelsefrämmande ändamål eller för personalens privata bruk, förutsatt att det inte rör sig om gåvor, …

2. En näringsidkares tillhandahållande av en annan tjänst för rörelsefrämmande ändamål eller för personalens privata bruk, förutsatt att det inte rör sig om gåvor.”

13 I 3a § UStG regleras fastställandet av platsen för tillhandahållande av andra tjänster på följande sätt:

”(1) Om inte annat följer av styckena 2–8 eller av 3b, 3e och 3f §§, utförs en annan tjänst på den ort där näringsidkaren driver sin rörelse. …

(2) Om inte annat följer av styckena 3–8 eller av 3b, 3e och 3f §§, ska en annan tjänst som utförs åt en näringsidkare inom ramen för dennes näringsverksamhet utföras på den ort där mottagaren driver sin rörelse. Om den andra tjänsten utförs på en näringsidkares etableringsställe, är det däremot platsen där näringsidkaren har sitt etableringsställe som är avgörande. Den första och den andra meningen ska i tillämpliga delar också gälla för andra tjänster som tillhandahålls en juridisk person som endast bedriver verksamhet som egenföretagare som har tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, eller för andra tjänster som tillhandahålls en juridisk person som bedriver såväl ekonomisk som icke-ekonomisk verksamhet. Detta gäller inte för andra tjänster som uteslutande är avsedda för personalens eller en delägares privata bruk.

(3) Med undantag för styckena 1 och 2 gäller följande [med verkan från och med den 30 juni 2013]:

…

2. Korttidsuthyrning av ett transportmedel sker på den plats där transportmedlet faktiskt ställs till förmånstagarens förfogande. Med korttidsuthyrning, i den mening som avses i första meningen, avses uthyrning under en oavbruten period om

a) högst 90 dagar när det gäller fartyg,

b) högst 30 dagar för övriga transportmedel.

Uthyrning av ett transportmedel som inte kan anses vara kortvarig, i den mening som avses i andra meningen, och som sker till förmån för en mottagare som varken är en företagare, för vars företag tjänsten är avsedd, eller är en juridisk person som bedriver en icke-ekonomisk verksamhet som tilldelats ett registreringsnummer för mervärdesskatt, sker på den plats där mottagaren är bosatt eller har sitt säte.”

14 Enligt 3f § UStG ska leveranser, i den mening som avses i 3 § stycke 1b, och ”andra tjänster”, i den mening som avses i 3 § stycke 9a, utföras på den ort där näringsidkaren driver sin rörelse.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

15 QM, som är ett bolag som förvaltar en investeringsfond med säte i Luxemburg, ställde två fordon till förfogande för två av sina medarbetare vilka är verksamma i Luxemburg men bosatta i Tyskland. Bilarna används både i tjänsten och privat.

16 Under åren 2013 och 2014 skedde tillhandahållandet utan ersättning för en av medarbetarna, medan QM, för den andra anställde, drog av 5 688 euro per år från dennes lön.

17 QM redovisar mervärdesskatt i Luxemburg enligt det förenklade beskattningssystemet. Tillhandahållandet av de två fordonen är inte mervärdesskattepliktigt i Luxemburg och gav inte heller upphov till någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa båda fordon.

18 I november 2014 registrerade sig QM för mervärdesskatt i Tyskland. Under år 2015 deklarerade bolaget mervärdesskatt, avseende tillhandahållandet av dessa fordon, för andra skattepliktiga tillhandahållanden med 7 904 euro för år 2013 och 20 767 euro för år 2014.

19 Skattedeklarationerna godtogs av skattemyndigheten i Saarbrücken, men den 30 juli 2015 begärde QM omprövning av beskattningsbesluten avseende dessa deklarationer.

20 Skattemyndigheten i Saarbrücken beslutade den 2 maj 2016 att inte företa någon omprövning.

21 Den 2 juni 2016 överklagade QM detta beslut till Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland, Tyskland) och gjorde gällande att villkoren för att ta ut mervärdesskatt på tillhandahållande av fordon inte var uppfyllda. För det första rör det sig inte om tillhandahållande mot ersättning. Tillhandahållandet av ett fordon till en av de två berörda medarbetarna, där denne varit ekonomiskt delaktig, skulle på sin höjd anses utgöra en tjänst som delvis tillhandahålls mot ersättning. För det andra är det inte heller fråga om uthyrning av transportmedel, i den mening som avses i artikel 56.2 i direktiv 2006/112.

22 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht des Saarlandes (Skattedomstolen i Saarland) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 56.2 i [direktiv 2006/112] tolkas så, att ”uthyrning [av transportmedel] … till en icke beskattningsbar person” även omfattar tillhandahållande av ett fordon (tjänstebil) som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar till anställda, när dessa inte utger någon ersättning (delvis) utöver sitt arbete, det vill säga inte erlägger någon betalning, inte använder någon del av sin kontanta ersättning för detta och inte heller enligt en överenskommelse mellan parterna, som innebär att rätten att använda tjänstebilen är förenad med ett avstående från andra fördelar, väljer mellan olika förmåner som erbjuds av den beskattningsbara personen?”

Prövning av tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56.2 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillämpningsområdet för denna bestämmelse omfattar den situationen i vilken en beskattningsbar person tillhandahåller sin anställde ett fordon som ingår i rörelsens tillgångar och den anställde i utbyte varken erlägger någon betalning eller avsätter någon del av sin lön, och rätten att använda fordonet inte innebär att den anställde avstår från andra förmåner.

24 Det ska påpekas att tillämpningen av artikel 56.2 i direktiv 2006/112, som fastställer platsen för mervärdesbeskattning av en tjänst bestående av uthyrning av transportmedel, förutsätter att den aktuella transaktionen är mervärdesskattepliktig.

25 I detta avseende erinrar domstolen om att artikel 14.1 i direktiv 2006/112 definierar leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”.

26 Eftersom ett sådant villkor inte är uppfyllt i målet vid den nationella domstolen, ska de aktuella tillhandahållandena av fordon inte anses utgöra ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112, utan som ”tillhandahållande av tjänster”, i den mening som avses i artikel 24.1 i samma direktiv. I denna sistnämnda artikel föreskrivs att varje transaktion som inte

utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 14 anses som ett tillhandahållande av en tjänst (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 26).

27 Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, vara föremål för mervärdesskatt.

28 I förevarande fall är det ostridigt att QM är en beskattningsbar person som också har agerat i denna egenskap genom att ställa fordon till förfogande för sina anställda.

29 Det följer emellertid av fast rättspraxis att ett tillhandahållande av tjänster endast sker ”mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 c i sjätte direktivet, och därmed är skattepliktigt, om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Så är fallet om det finns ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som tas emot (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 mars 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

30 Ett sådant direkt samband kan konkretiseras, i förhållandet mellan en arbetsgivare och dennes anställde, genom den del av lönen i kontanter som den anställde måste avstå från som ersättning för arbetsgivarens tillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 14 och 15, och dom av den 29 juli 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 29).

31 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga hänvisat till ett fordonslån för vilket medarbetaren inte erlägger någon betalning och inte avstår någon del av sin ersättning i kontanter. Medarbetaren har inte heller valt mellan olika förmåner som den beskattningsbara personen har erbjudit i enlighet med ett avtal mellan parterna, enligt vilket rätten att använda tjänstefordon innebär att andra förmåner måste avstås.

32 Med förbehåll för den prövning av de faktiska omständigheterna som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, ska ett sådant tillhandahållande således inte kvalificeras som ett ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112.

33 Vad gäller frågan huruvida denna transaktion ska likställas med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, enligt artikel 26.1 i direktivet, ska det erinras om att denna artikel likställer en transaktion med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i två typfall. Det första fallet, som avses i led a, avser 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 den ingående mervärdesskatten på dessa varor. Det andra fallet, som avses i led b, avser tillhandahållande av tjänster utan ersättning som utförs av den beskattningsbara personen för hans eget eller personalens privata bruk eller, mer generellt, annat rörelsefrämmande ändamål.

34 I punkt 35 i sitt förslag till avgörande har generaladvokaten angett att ett tillhandahållande av en tjänst, som består i 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, och som inte kan likställas med tillhandahållande av tjänst mot ersättning, i enlighet med artikel 26.1 a i direktiv 2006/112, eftersom det inte, i motsats till vad som föreskrivs i nämnda bestämmelse, föreligger någon rätt att dra av den ingående mervärdesskatten för den aktuella

tillgången, inte heller kan likställas med ett sådant tillhandahållande i enlighet med artikel 26.1 b i detta direktiv. Detta skulle nämligen äventyra den ändamålsenliga verkan av detta villkor avseende avdrag för den ingående mervärdesskatten, vilket föreskrivs i artikel 26.1 a i direktiv 2006/112.

35 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att QM omfattades av det förenklade beskattningssystemet i Luxemburg, inom ramen för vilket QM, för de år som avses i det nationella målet, inte kunde göra avdrag för ingående mervärdesskatt för det fordon som en medarbetare tillhandahållits utan ersättning.

36 Det framgår emellertid inte uttryckligen av handlingarna i målet huruvida en sådan avdragsrätt inte hade kunnat föreligga i Tyskland.

37 Även om den hänskjutande domstolen skulle finna detta villkor vara uppfyllt i Tyskland och att detsamma gällde för de övriga villkoren för att tillämpa artikel 26.1 a i direktiv 2006/112, kan den omständigheten, att tillhandahållandet av det i det nationella målet aktuella fordonet likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i vart fall inte omfattas av artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112.

38 En transaktion som enligt artikel 26.1 a i direktiv 2006/112 likställs med ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning kan nämligen inte utgöra ”uthyrning av transportmedel” i den mening som avses i artikel 56.2 första stycket i direktivet.

39 Eftersom direktiv 2006/112 inte innehåller någon hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar, ska begreppet ”uthyrning av transportmedel”, i den mening som avses i artikel 56.2 första stycket i detta direktiv, anses utgöra ett självständigt unionsrättsligt begrepp som ska ges en enhetlig tolkning inom hela unionen (se, analogt, dom av den 9 juli 2020, AJPF Caraş-Severin och DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punkt 30).

40 Enligt domstolens fasta praxis förutsätter ”hyra av fast egendom”, i den mening som avses i artikel 13 B i sjätte direktivet, att flera villkor är uppfyllda, nämligen att ägaren till en byggnad mot hyra och för en tid som överenskommits ger hyresgästen rätt att disponera över egendomen och att utesluta andra från att disponera över den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001, ”Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 55, och dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard, C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

41 Dessa villkor gäller i tillämpliga delar även för att fastställa vad som utgör ”uthyrning av transportmedel” i den mening som avses i artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112.

42 Av detta följer att en sådan kvalificering förutsätter att ägaren av transportmedlet, mot en avtalad hyra och för en avtalad tidsperiod, ger hyresgästen rätten att disponera över den och att utesluta andra personer från att disponera över den.

43 Vad gäller villkoret avseende hyra konstaterar domstolen att avsaknaden av betalning av en hyra inte kan kompenseras av den omständigheten att användandet för privat bruk av den egendom som tillhör rörelsen, med avseende på inkomstskatt, betraktas som en kvantifierbar naturaförmån och därmed, i viss bemärkelse, som en del av den lön som användaren har avstått som motprestation för den fasta egendom som ställts till förfogande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard, C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 28).

44 Det följer nämligen av rättspraxis att begreppet hyra, i den mening som avses i artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112, inte ska tillämpas analogt genom att jämställa den med en naturaförmån, och att begreppet förutsätter att det tas ut hyra i pengar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Medicom och Maison Patrice Alard, C-210/11 och C-211/11, EU:C:2013:479, punkterna 29 och 34).

45 Ett sådant villkor är inte uppfyllt när det är fråga om en gratis användning av en vara som ingår i rörelsens tillgångar, som likställs med ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning, enligt artikel 26.1 a i direktiv 2006/112.

46 En sådan transaktion omfattas således inte av artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112.

47 Det ska emellertid tilläggas att det uttryckligen framgår av beslutet om hänskjutande att det nationella målet även avser QM:s tillhandahållande av ett fordon till en annan av dennes medarbetare, och att denne medarbetare, under de år som är aktuella i det nationella målet, i utbyte därför har betalat nästan 5 700 euro per år, en summa som har dragits från dennes lön.

48 Även om den hänskjutande domstolen i sin tolkningsfråga inte uttryckligen har gått in på detta tillhandahållande, anser EU-domstolen ändå att det är nödvändigt att lämna några upplysningar därom.

49 I ett sådant fall kan det nämligen röra sig om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2006/112, vilket således skulle kunna omfattas av artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112. Detta ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att kontrollera, med beaktande av den bevisning som den har tillgång till.

50 I detta avseende framgår det av handlingarna i målet att en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, har ställt fordonet till förfogande för en icke beskattningsbar person och att det härvid rör sig om ett ”transportmedel”, i den mening som avses i artikel 38 i tillämpningsförordningen. Det verkar inte heller ha bestritts att det rör sig om ett tillhandahållande under mer än 30 dagar och att det således inte är fråga om en sådan ”korttidsuthyrning” som avses i artikel 56.3 i direktiv 2006/112 och som följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 56.2 första stycket i direktivet.

51 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 48 i sitt förslag till avgörande utgör inte den omständigheten, att QM enligt nationell rätt, juridiskt sett, inte är ägare till fordonet och att bolaget hade kunnat hyra ut fordonet på ett annat sätt, bland annat eftersom QM kan förfoga över fordonet inom ramen för ett leasingavtal, hinder mot att ett sådant tillhandahållande ska anses utgöra ett tillhandahållande av uthyrning av detta fordon, i den mening som avses i artikel 56.2 i direktiv 2006/112.

52 De omständigheterna, att tillhandahållandet av fordonet inte varit föremål för ett separat avtal i förhållande till anställningsavtalet, och att hyrestiden inte är exakt tidsbegränsad, utan är avhängigt av att det föreligger ett anställningsförhållande mellan QM och dess medarbetare, utgör på samma sätt inte heller hinder för en sådan kvalificering, under förutsättning att uthyrningstiden överstiger trettio dagar.

53 Det ankommer däremot på den domstol vid vilken talan väckts att kontrollera om det föreligger ett ”verkligt avtal” mellan dessa personer om nyttjandetidens varaktighet och om rätten att dels disponera över egendomen, dels utesluta andra personer från att disponera över den, i likhet med vad som har slagits fast i fråga om bostäder (se, analogt, dom av den 8 maj 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, punkt 51, och dom av den 29 mars 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, punkt 29).

54 Även om villkoret avseende hyrestagarens rätt att disponera över fordonet och att utesluta andra personer från att disponera över det, inte förutsätter att den beskattningsbara personen inte har möjlighet att kräva att fordonet används för yrkesmässiga ändamål, bygger villkoret emellertid på den förutsättningen, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 63 i sitt förslag till avgörande, att fordonet ständigt står till medarbetarens förfogande, även för privat bruk.

55 Denna tolkning stöds av systematiken bakom bestämmelserna i direktiv 2006/112 avseende platsen för tillhandahållande av tjänster, enligt vilken beskattningen så långt det är möjligt sker på den plats där varorna konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punkt 29), vilken enligt artikel 56.2 första stycket i direktivet är den plats där den icke beskattningsbara personen till vilken fordonet hyrs ut, är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

56 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 56.2 första stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte omfattar den situation i vilken en beskattningsbar person tillhandahåller sin anställde ett fordon som ingår i rörelsens tillgångar, om denna transaktion inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i detta direktiv. Nämnda artikel 56.2 första stycket är däremot tillämplig på en sådan transaktion om det rör sig om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 c och den anställde alltid, i utbyte mot en hyra och under en avtalad tid som överstiger 30 dagar, har rätt att alltid använda fordonet för privat bruk och att utesluta andra personer från att använda det.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 56.2 första stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att tillämpningsområdet för denna bestämmelse inte omfattar den situation i vilken en beskattningsbar person tillhandahåller sin anställde ett fordon som ingår i rörelsens tillgångar, om denna transaktion inte utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i detta direktiv. Nämnda artikel 56.2 första stycket är däremot tillämplig på en sådan transaktion om det rör sig om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i nämnda artikel 2.1 c och den anställde alltid, i utbyte mot en hyra och under en avtalad tid som överstiger 30 dagar, har rätt att alltid använda fordonet för privat bruk och att utesluta andra personer från att använda det.

Underskrifter