Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

20. januar 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af tjenesteydelser mod vederlag – artikel 26, stk. 1 – transaktioner, der sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag – artikel 56, stk. 2 – fastlæggelse af stedet for den afgiftsmæssige tilknytning – udlejning af transportmidler – biler, der stilles til rådighed for ansatte«

I sag C-288/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht des Saarlandes (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland, Tyskland) ved afgørelse af 18. marts 2019, indgået til Domstolen den 9. april 2019, i sagen

QM

mod

Finanzamt Saarbrücken,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan, og N. Jääskinen,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– QM ved G. Hagemeister, A. Pogodda-Grünwald og Steuerberater F. Schöter, bistået af Rechtsanwälte F.-J. Müller og F. von Itter,

– den tyske regering ved J. Möller og S. Eisenberg, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved R. Pethke og N. Gossement, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. september 2020,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »direktiv 2006/112«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse en tvist mellem selskabet QM og Finanzamt Saarbrücken (skatte- og afgiftsmyndigheden i Saarbrücken, Tyskland) vedrørende sidstnævntes afgørelse om, at transaktioner, hvorved dette selskab stiller biler til rådighed for to af sine ansatte, der arbejder i Luxembourg og er bosat i Tyskland, er merværdiafgiftspligtige (momspligtige).

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette momsdirektiv

3 I henhold til artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT 1995, L 102, s. 18) (herefter »sjette direktiv«) fritager medlemsstaterne »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« for moms.

4 Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, fastsætter:

»Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis[t] fradrag af [momsen]

b) vederlagsfri tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.«

Direktiv 2006/112

5 Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6 Ifølge dette direktivs artikel 14, stk. 1, forstås ved »levering af varer« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

7 I henhold til dette direktivs artikel 24, stk. 1, forstås der ved »levering af ydelser« »enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«.

8 I nævnte direktivs artikel 26, stk. 1, defineres transaktioner, der sidestilles med levering af ydelser mod vederlag, på følgende måde:

»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.«

9 Dette direktivs artikel 56 har følgende ordlyd:

»1. Leveringsstedet for korttidsudlejning af et transportmiddel er det sted, hvor transportmidlet rent faktisk stilles til kundens rådighed.

2. Leveringsstedet for anden udlejning af et transportmiddel til en ikke-afgiftspligtig person end korttidsudlejning er det sted, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

[…]

3. Med henblik på stk. 1 og 2 forstås ved »korttidsudlejning«, at transportmidlet besiddes eller anvendes i en sammenhængende periode på højst 30 dage og, hvor der er tale om fartøjer, en sammenhængende periode på højst 90 dage.«

Gennemførelsesforordningen

10 Artikel 38 i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem (EFT 2001, L 77, s, 1, herefter »gennemførelsesforordningen«) har følgende ordlyd:

»1. Ved »transportmidler« som omhandlet i artikel 56 og artikel 59, stk. 1, litra g), i [direktiv 2006/112] forstås […] køretøjer […].

2. Transportmidler nævnt i stk. 1 omfatter navnlig følgende […] køretøjer:

a) landkøretøjer, som f.eks. biler […]

[…]«

Tysk ret

11 § 1, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift), som ændret ved Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) (lov om gennemførelse af direktivet om gensidig bistand og ændring af skattebestemmelser) af 26. juni 2013 (BGBl. I 2013, s. 1809) (herefter »UStG«), bestemmer, at der svares omsætningsafgift af leveringer og øvrige ydelser, som en erhvervsdrivende som led i sin virksomhed mod vederlag udfører i indlandet.

12 I henhold til § 3, stk. 9a, i UStG sidestilles følgende med øvrige ydelser mod vederlag:

»1. en erhvervsdrivendes anvendelse af et gode, der er bestemt for virksomheden, og som har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af indgående afgift, til virksomheden uvedkommende formål eller til privat brug for den pågældendes personale, for så vidt som der ikke er tale om mindre naturalydelser […]

2. en erhvervsdrivendes vederlagsfrie levering af øvrige ydelser til virksomheden uvedkommende formål eller til privat brug for den pågældendes personale, for så vidt som der ikke er tale om mindre naturalydelser.«

13 § 3a i UStG indeholder regler til fastlæggelse af stedet for levering af øvrige ydelser og bestemmer:

»(1) Med forbehold af stk. 2-8 og §§ 3b, 3e og 3f leveres øvrige ydelser på det sted, hvor den erhvervsdrivende driver sin virksomhed. […]

(2) Med forbehold af stk. 3-8 og §§ 3b, 3e og 3f leveres øvrige ydelser, der udføres for en erhvervsdrivende til brug for dennes virksomhed, på det sted, hvor modtageren driver sin virksomhed. Udføres ydelsen for en virksomheds faste forretningssted, er det derimod stedet for dette forretningssted, der er afgørende. Første og andet punktum finder tilsvarende anvendelse i tilfælde af øvrige ydelser til en juridisk person, som udelukkende udøver ikke-erhvervsmæssig virksomhed, og som har fået tildelt et momsregistreringsnummer, og når der er tale om en ydelse til fordel for en juridisk person, der udøver såvel økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed. Dette gælder ikke for øvrige ydelser, der udelukkende er bestemt til privat brug for personalet eller en selskabsdeltager.

(3) Uanset stk. 1 og 2 gælder med virkning fra den 30. juni 2013:

[…]

2. Leveringsstedet for korttidsudlejning af et transportmiddel er det sted, hvor transportmidlet rent faktisk stilles til modtagerens rådighed. Som kortvarig som omhandlet i første punktum betragtes udlejning for en uafbrudt periode, der

a) ikke overstiger 90 dage for så vidt angår søfartøjer

b) ikke overstiger 30 dage for så vidt angår andre transportmidler.

Udlejning af et transportmiddel, der ikke kan anses for kortvarig i andet punktums forstand til fordel for en aftager, som hverken er erhvervsdrivende for den virksomhed, fra hvilken ydelsen er erhvervet, eller en juridisk person, der udøver en ikke-økonomisk aktivitet, hvortil der er blevet tildelt et momsregistreringsnummer, foretages på det sted, hvor modtageren har sin bopæl eller sit hjemsted […]«

14 I henhold til § 3f i UStG foretages »leveringer« som omhandlet i § 3, stk. 1b, og »øvrige ydelser« som omhandlet i § 3, stk. 9a, på det sted, hvor den erhvervsdrivende driver sin virksomhed.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

15 QM, der er administrationsselskab for en investeringsfond med hjemsted i Luxembourg, stillede to køretøjer til rådighed for to af sine medarbejdere, som udøver deres beskæftigelse i Luxembourg, og som har deres bopæl i Tyskland. Disse køretøjer benyttes til både erhvervsmæssige og private formål.

16 I 2013 og 2014 blev køretøjet stillet vederlagsfrit til rådighed for den ene af disse medarbejdere, mens QM opkrævede et årligt beløb på 5 688 EUR af den anden medarbejders løn som modydelse.

17 QM er registreret under den forenklede afgiftsprocedure i Luxembourg. I denne medlemsstat blev tilrådighedsstillelsen af de to køretøjer ikke pålagt moms, og der blev heller ikke indrømmet ret til fradrag af den indgående moms, der var betalt for disse to køretøjer.

18 I november 2014 lod QM sig momsregistrere i Tyskland. I 2015 angav selskabet for så vidt angik tilrådighedsstillelsen af disse køretøjer moms af afgiftspligtige øvrige ydelser på 7 904 EUR for 2013 og på 20 767 EUR for 2014.

19 Disse angivelser blev godkendt af skatte- og afgiftsmyndigheden i Saarbrücken, men den 30. juli 2015 indgav QM en klage over afgiftsafgørelserne vedrørende disse angivelser.

20 Klagen blev afslået af skatte- og afgiftsmyndigheden i Saarbrücken den 2. maj 2016.

21 Den 2. juni 2016 har QM anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht des Saarlandes (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland, Tyskland), hvorunder selskabet har gjort gældende, at betingelserne for at lægge moms på tilrådighedsstillelsen af køretøjerne ikke er opfyldt. For det første er der ikke tale om ydelser mod vederlag, og den omstændighed, at et af køretøjerne er blevet stillet til rådighed for en af de to berørte medarbejdere mod et finansielt bidrag, kan højst anses for delvist at udgøre en ydelse mod vederlag. For det andet er der heller ikke tale om udlejning af transportmidler, som omhandlet i artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112.

22 Under disse omstændigheder har Finanzgericht des Saarlandes (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Saarland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 56, stk. 2, [i direktiv 2006/112] fortolkes således, at »udlejning af et transportmiddel til en ikke-afgiftspligtig person« også omfatter tilrådighedsstillelse af et køretøj, der indgår i en afgiftspligtig persons virksomhed (firmabil), til den pågældendes personale, når dette ikke yder noget vederlag herfor, som ikke består i dets (delvise) arbejdsydelse, og altså ikke erlægger nogen betaling, ikke anvender nogen del af sit kontante vederlag hertil og heller ikke i henhold til en aftale mellem parterne, hvorefter retten til at benytte firmabilen er knyttet til afståelse fra andre fordele, vælger mellem forskellige fordele, som tilbydes af den afgiftspligtige person?«

Om det præjudicielle spørgsmål

23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person stiller et køretøj, der indgår i virksomhedens aktiver, til rådighed for sin ansatte, er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde, når den ansatte hverken erlægger en betaling eller anvender en del af sin løn som vederlag herfor, og når retten til at benytte dette køretøj ikke er knyttet til afståelse af andre fordele.

24 Det bemærkes, at anvendelsen af artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112, der fastlægger stedet for momspålæggelse af en tjenesteydelse i form af udlejning af transportmidler, forudsætter, at den undersøgte transaktion er momspligtig.

25 I denne henseende bemærkes, at artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 definerer levering af varer som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

26 Da denne betingelse a priori ikke er opfyldt i hovedsagen, skal tilrådighedsstillelsen af de omhandlede køretøjer ikke anses for »levering af en vare« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, men for en »tjenesteydelse« som omhandlet i dette direktivs artikel 24, stk. 1, der fastsætter, at der ved tjenesteydelse forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af en vare i henhold til nævnte artikel 14 (jf. i denne retning dom af 29.7.2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, præmis 26).

27 I henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 er »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«, en momspligtig transaktion.

28 I det foreliggende tilfælde er det ikke omtvistet, at QM er en afgiftspligtig person, eller at selskabet handlede i denne egenskab, idet det stillede køretøjer til rådighed for sine ansatte.

29 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at en tjenesteydelse kun foretages mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og derfor kun er afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. i denne retning dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

30 En sådan direkte sammenhæng kan i forholdet mellem en arbejdsgiver og dennes ansatte udmøntes ved, at den ansatte skal give afkald på en del af vedkommendes kontante løn til gengæld for en ydelse, der ydes af arbejdsgiveren (jf. i denne retning dom af 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 14 og 15, og af 29.7.2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, præmis 29).

31 I det foreliggende tilfælde henviser den forelæggende ret i sit præjudicielle spørgsmål til udlån af et køretøj, for hvilket medarbejderen hverken erlægger nogen betaling eller anvender nogen del af sin kontante løn, og heller ikke vælger mellem forskellige fordele, som tilbydes af den afgiftspligtige person i henhold til en aftale mellem parterne, hvorefter retten til at benytte firmabilen er knyttet til afståelse af andre fordele.

32 Med forbehold af den efterprøvelse af de faktiske omstændigheder, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, kan en sådan ydelse således ikke kvalificeres som »levering af ydelser mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112.

33 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt denne transaktion skal sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag i henhold til direktivets artikel 26, stk. 1, bemærkes, at denne bestemmelse sidestiller en transaktion med en tjenesteydelse mod vederlag i to tilfælde. Det første tilfælde, som er omhandlet i stk. 1, litra a), vedrører 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 den indgående moms, og det andet tilfælde, som er omhandlet i stk. 1, litra b), vedrører 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.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, kan en tjenesteydelse, der består i anvendelse af et gode, 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, og som ikke kan sidestilles med en ydelse mod vederlag på grundlag af artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, fordi det omhandlede gode ikke har givet ret til fradrag af den indgående moms, i modsætning til

hvad der kræves i denne bestemmelse, ikke subsidiært sidestilles med en sådan ydelse på grundlag af dette direktivs artikel 26, stk. 1, litra b), idet den effektive virkning af denne betingelse om fradrag af indgående moms, der er fastsat i den første af disse to bestemmelser, ellers ville blive bragt i fare.

35 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at QM var underlagt den forenklede afgiftsordning i Luxembourg, inden for rammerne af hvilken selskabet ikke for de i hovedsagen omhandlede år kunne gøre fradrag for indgående afgift på det køretøj, der blev stillet til rådighed for en medarbejder vederlagsfrit, gældende.

36 Det fremgår imidlertid ikke udtrykkeligt af sagsakterne, om en sådan fradragsret ikke kunne være blevet indrømmet i Tyskland.

37 Selv om den forelæggende ret måtte finde, at denne betingelse var opfyldt i Tyskland, og at det samme gjaldt for de øvrige betingelser for anvendelse af artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, kan den sidestilling af tilrådighedsstillelse af det i hovedsagen omhandlede køretøj med en tjenesteydelse mod vederlag, som følger heraf, under alle omstændigheder ikke af den grund være omfattet af artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112.

38 En transaktion, der sidestilles med en tjenesteydelse mod vederlag i henhold til artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, kan nemlig ikke udgøre udlejning af et »transportmiddel« som omhandlet i direktivets artikel 56, stk. 2, første afsnit.

39 I mangel af en definition i direktiv 2006/112 eller henvisning til medlemsstaternes ret udgør begrebet »udlejning« af et transportmiddel som omhandlet i direktivets artikel 56, stk. 2, første afsnit, et selvstændigt EU-retligt begreb, som skal fortolkes ensartet på Unionens område, uafhængigt af de kvalifikationer, der anvendes i medlemsstaterne (jf. analogt dom af 9.7.2020, AJPF Caraș-Severin og DGRFP Timișoara, C-716/18, EU:C:2020:540, præmis 30).

40 Ifølge Domstolens faste praksis forudsætter »udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), at flere betingelser er opfyldt, nemlig at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overdrager lejeren retten til at bruge ejendommen og til at udelukke enhver anden fra at udnytte denne ret (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, »Goed Wonen«, C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 55, og af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard, C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

41 Disse betingelser finder tilsvarende anvendelse ved afgørelsen af, hvad der udgør udlejning af et transportmiddel som omhandlet i artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112.

42 Det følger heraf, at en sådan kvalificering forudsætter, at ejeren af transportmidlet mod betaling af leje og for en aftalt periode overdrager lejeren retten til at bruge dette og til at udelukke andre herfra.

43 Hvad angår betingelsen om betaling af leje skal det præciseres, at den manglende betaling af leje ikke kan opvejes af den omstændighed, at den private benyttelse af det gode, der er bestemt for den omhandlede virksomhed, i indkomstskattemæssig henseende anses for en fordel, der kan opgøres, og dermed på en måde anses for at udgøre en del af lønnen, som modtageren har givet afkald på som modydelse for tilrådighedsstillelsen af det pågældende gode (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard, C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 28).

44 Det følger nemlig af retspraksis, at begrebet leje med henblik på anvendelsen af artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke kan fortolkes analogt ved at en fordel i naturalier sidestilles hermed, og at begrebet forudsætter, at der er tale om en leje, der skal betales kontant (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard, C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 29 og 34).

45 En sådan betingelse kan ikke være opfyldt, når der foreligger en vederlagsfri anvendelse af et gode, der indgår i virksomhedens aktiver, og som sidestilles med levering af tjenesteydelser mod vederlag i henhold til artikel 26, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

46 Dermed er en sådan foranstaltning ikke omfattet af artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112.

47 Det skal imidlertid tilføjes, at det udtrykkeligt fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at hovedsagen ligeledes vedrører den omstændighed, at QM stiller et køretøj til rådighed for en af sine medarbejdere, for hvilket sidstnævnte i løbet af de i hovedsagen omhandlede år har indbetalt næsten 5 700 EUR pr. år, som er blevet fratrukket vedkommendes løn.

48 Selv om den forelæggende ret ikke udtrykkeligt har nævnt denne ydelse i det forelagte spørgsmål, finder Domstolen det nødvendigt at fremkomme med yderligere bemærkninger i så henseende.

49 I et sådant tilfælde kan der nemlig være tale om en levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112, som derfor kan være omfattet af artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, henset til de beviser, som den råder over.

50 I denne henseende fremgår det af de sagsakter, som er fremlagt for Domstolen, at dette køretøj er blevet stillet til rådighed for en ikke-afgiftspligtig person af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, og at der er tale om et »transportmiddel« som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 38. Det synes heller ikke bestridt, at der er tale om tilrådighedsstillelse af en varighed på mere end 30 dage, og at den derfor ikke udgør et kortvarigt udlån som omhandlet i artikel 56, stk. 3, i direktiv 2006/112, og som følgelig er udelukket fra anvendelsesområdet for direktivets artikel 56, stk. 2, første afsnit.

51 Som generaladvokaten har anført i punkt 48 i forslaget til afgørelse, kan den omstændighed, at QM i henhold til national ret ikke er ejer af køretøjet ud fra et retligt synspunkt og har kunnet udleje det på et andet grundlag, og navnlig fordi selskabet kan råde over det i henhold til en leasingkontrakt, desuden ikke være til hinder for, at en sådan tilrådighedsstillelse anses for at udgøre en levering af tjenesteydelser i form af udlejning af dette køretøj som omhandlet i artikel 56, stk. 2, i direktiv 2006/112.

52 Den omstændighed, at tilrådighedsstillelsen af køretøjet ikke har været genstand for en særskilt aftale i forhold til ansættelseskontrakten, og at lejeperioden ikke er præcist afgrænset tidsmæssigt, men afhænger af ansættelsesforholdet mellem QM og dennes medarbejder, er heller ikke til hinder for en sådan kvalifikation, forudsat at denne lejeperiode imidlertid er længere end 30 dage.

53 Det påhviler derimod den ret, for hvilken sagen er indbragt, at efterprøve, om der foreligger en »egentlig aftale« mellem disse personer om brugsperioden og retten til at anvende godet og om at udelukke andre herfra, således som det er blevet fastslået på området for boligudlejning (jf. analogt dom af 8.5.2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, præmis 51, og af 29.3.2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, præmis 29).

54 Selv om betingelsen om lejerens ret til at anvende køretøjet og udelukke andre personer herfra ikke kræver, at den afgiftspligtige person ikke kan forlange, at køretøjet anvendes til erhvervsmæssige formål, forudsætter den ikke desto mindre, således som generaladvokaten har anført i punkt 63 i forslaget til afgørelse, at dette køretøj til enhver tid står til rådighed for medarbejderen, herunder til privat brug.

55 Denne fortolkning støttes af den logik, der ligger bag bestemmelserne i direktiv 2006/112 om leveringsstedet for tjenesteydelser, hvorefter afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges (jf. i denne retning dom af 13.3.2019, Srf konsulterna,

C-647/17, EU:C:2019:195, præmis 29), hvilket i henhold til direktivets artikel 56, stk. 2, første afsnit, svarer til det sted, hvor den ikke-afgiftspligtige person, som køretøjet udlejes til, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

56 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person stiller et køretøj, der indgår i virksomhedens aktiver, til rådighed for sin ansatte, ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde, hvis denne transaktion ikke udgør en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c). Derimod finder nævnte artikel 56, stk. 2, første afsnit, anvendelse på en sådan transaktion, hvis der er tale om levering af en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i nævnte artikel 2, stk. 1, litra c), og hvis denne ansatte til enhver tid har ret til at anvende dette køretøj til private formål og til at udelukke andre personer herfra mod betaling af en leje og for en aftalt periode på mere end 30 dage.

Sagsomkostninger

57 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 56, stk. 2, første afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved direktiv 2008/8/EU af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person stiller et køretøj, der indgår i virksomhedens aktiver, til rådighed for sin ansatte, ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde, hvis denne transaktion ikke udgør en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra c). Derimod finder nævnte artikel 56, stk. 2, første afsnit, anvendelse på en sådan transaktion, hvis der er tale om levering af en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i nævnte artikel 2, stk. 1, litra c), og hvis denne ansatte til enhver tid har ret til at anvende dette køretøj til private formål og til at udelukke andre personer herfra mod betaling af en leje og for en aftalt periode på mere end 30 dage.

Underskrifter