

Zaak C-118/11

Eon Aset Menidjmont OOD

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(verzoek van de Administrativen sad Varna om een prejudiciële beslissing)

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 168 en 176 — Recht op aftrek — Voorwaarde inzake gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen — Ontstaan van recht op aftrek — Huurovereenkomst voor motorvoertuig — Leaseovereenkomst — Voertuig gebruikt door werkgever voor vervoer om niet van werknemer tussen diens woning en diens plaats van tewerkstelling”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Belastbare handelingen — Verrijking van investeringsgoed — Begrip*

*(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 14, leden 1 en 2, sub b)*

2. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Aftrek van voorbelasting*

*(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 168, sub a)*

3. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Aftrek van voorbelasting*

*(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 168 en 176)*

1. Wanneer een leaseovereenkomst voor een motorvoertuig bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom van dat voertuig overgaat op de leasingnemer, of dat de leasingnemer alsdan beschikt over de wezenlijke attributen van de eigendom van dat voertuig, met name omdat het merendeel van de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's dan op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, dient de handeling te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.

(cf. punt 40)

2. Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet in die zin worden uitgelegd dat een gehuurd motorvoertuig wordt geacht te zijn gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige indien er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen het gebruik van het voertuig en de economische activiteit van de belastingplichtige. Het recht op aftrek ontstaat bij het verstrijken van de periode waarop elk van deze betalingen betrekking heeft en bij het verstrijken van die

periode moet het bestaan van een dergelijk verband in aanmerking worden genomen.

Bovendien wordt een op grond van een leaseovereenkomst gehuurd motorvoertuig dat wordt gekwalificeerd als een investeringsgoed, geacht te zijn gebruikt voor belaste handelingen indien het is verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige die het in zijn geheel bestemd voor zijn bedrijfsvermogen, waarbij de voorbelasting volledig en onmiddellijk aftrekbaar is en elk gebruik van dat goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel. De toepassing van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en derhalve van het aftrekmechanisme is afhankelijk van de vraag of de goederen zijn verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van het goed is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige mag aftrekken. De vraag of een belastingplichtige als zodanig handelend, dat wil zeggen ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9 van de richtlijn, een goed heeft verkregen, is een feitelijke vraag die moet worden beantwoord met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment waarop het is verkregen, en het moment waarop het voor de economische activiteiten van de belastingplichtige wordt gebruikt.

(cf. punten 57-58, 64, dictum 1)

3. De artikelen 168 en 176 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde verzetten zich niet tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in uitsluiting van het recht op aftrek voor goederen en diensten die zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige, mits de als investeringsgoederen gekwalificeerde goederen niet zijn bestemd voor het bedrijfsvermogen.

(cf. punt 74, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

16 februari 2012 (\*)

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 168 en 176 — Recht op aftrek — Voorwaarde inzake gebruik van goederen en diensten voor belaste handelingen — Ontstaan van recht op aftrek — Huurovereenkomst voor motorvoertuig — Leaseovereenkomst — Voertuig gebruikt door werkgever voor vervoer om niet van werknemer tussen diens woning en diens plaats van tewerkstelling”

In zaak C-118/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissing van 24 februari 2011, ingekomen bij het Hof op 7 maart 2011, in de procedure

## **Eon Aset Menidjmont OOD**

tegen

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), kamerpresident, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en D. Drambozova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Roussanov als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 168, 173 en 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Eon Aset Menidjmont OOD (hierna: „Eon Aset”) en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat „Bezwaar en uitvoering”, voor de stad Varna, van het centraal bestuur van het Agentschap voor belastinginkomsten) over de corrigerende aanslag waarbij Eon Aset werd onderworpen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), als gevolg van een weigering van het recht op aftrek van voorbelasting.

### **Toepasselijke bepalingen**

#### *Unierecht*

3 Artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant,

handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”.

4 In artikel 14, lid 1, van die richtlijn wordt bepaald:

„Als ‚levering van goederen‘ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

5 Overeenkomstig artikel 14, lid 2, sub b, van die richtlijn, wordt als „levering van goederen” beschouwd, „de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen”.

6 Artikel 24, lid 1, van diezelfde richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst‘ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is”.

7 In artikel 26 van de btw-richtlijn wordt bepaald:

„1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

a) het gebruiken van een tot het bedrijf behorend goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wanneer voor dit goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

2. De lidstaten kunnen van lid 1 afwijken, mits deze afwijking niet tot verstoring van de mededinging leidt.”

8 Artikel 63 van die richtlijn bepaalt dat „[h]et belastbare feit [...] plaats[vindt] en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

9 Artikel 64, lid 1, van voornoemde richtlijn preciseert:

„Wanneer zij aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen worden goederenleveringen, met uitzondering van de leveringen van goederen die gedurende een bepaalde periode in huur worden gegeven of op afbetaling worden verkocht als bedoeld in artikel 14, lid 2, punt b, en diensten geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.”

10 Volgens artikel 167 van de btw-richtlijn „[ontstaat] [h]et recht op aftrek [...] op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

11 In artikel 168 van die richtlijn wordt bepaald:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het

door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

12 Artikel 173, lid 1, van voornoemde richtlijn bepaalt:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.”

13 In artikel 176 van die richtlijn wordt bepaald:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding.”

#### *Nationaal recht*

14 Volgens artikel 6, lid 3, punt 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Bulgaarse wet op de belasting over de toegevoegde waarde) (DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”) wordt als een onder bezwarende titel verrichte levering van goederen beschouwd, „het onttrekken of ter beschikking stellen van een goed voor privégebruik aan de belastingplichtige, de eigenaar, diens werknemers of aan derden, voor zover de voorbelasting bij de vervaardiging, invoer of verkrijging ervan geheel of gedeeltelijk wordt afgetrokken”.

15 Ingevolge artikel 9, lid 3, punt 1, ZDDS wordt met een onder bezwarende titel verrichte dienst gelijkgesteld, „de dienst die, voor privédoeleinden, wordt geleverd aan een belastingplichtige natuurlijke persoon, aan een eigenaar, aan diens werknemers of aan derden, voor zover bij de levering van de dienst een goed wordt gebruikt waarvan de voorbelasting bij de vervaardiging, invoer of verkrijging ervan geheel of gedeeltelijk wordt afgetrokken”.

16 In afwijking van artikel 9, lid 3, bepaalt artikel 9, lid 4, punt 1, ZDDS dat „het door de werkgever aan zijn werknemers, met inbegrip van werknemers die op basis van een overeenkomst werkzaam zijn als bedrijfsleider, om niet ter beschikking stellen van vervoer van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug, ten behoeve van de economische activiteit van de belastingplichtige, geen onder bezwarende titel verrichte dienst vormt”.

17 Artikel 69, lid 1, ZDDS bepaalt:

„Wanneer de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste leveringen die worden verricht door een ingeschreven belastingplichtige, mag die belastingplichtige in aftrek brengen:

1. de belasting voor de goederen of diensten die de leverancier ervan, wanneer deze eveneens een overeenkomstig deze wet ingeschreven belastingplichtige is, aan hem heeft geleverd of dient te leveren;

[...]

18 In artikel 70, lid 1, ZDDS wordt bepaald:

„Niettegenstaande de voldoening aan de in artikel 69 of artikel 74 genoemde voorwaarden zijn vervuld, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting wanneer:

[...]

2. de goederen of diensten zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige;

[...]

19 Artikel 70, lid 3, ZDDS bepaalt:

„Lid 1, punt 2, is niet van toepassing op:

[...]

2. Door de werkgever, ten behoeve van zijn economische activiteit, aan werknemers, met inbegrip van werknemers die op basis van een overeenkomst werkzaam zijn als bedrijfsleider, om niet geleverde vervoersdiensten van hun woning naar hun plaats van tewerkstelling en terug;

[...]

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

20 Eon Aset is een in Bulgarije gevestigde vennootschap die haar economische activiteiten verricht op verschillende gebieden.

21 In het kader van een belastingcontrole over het tijdvak van 1 juli 2008 tot en met 31 oktober 2009, hebben de bevoegde autoriteiten vastgesteld dat Eon Aset enerzijds, voor het tijdvak van 1 oktober 2008 tot en met 1 maart 2009 met een vennootschap een huurovereenkomst voor een motorvoertuig en, anderzijds, voor de duur van 48 maanden met een andere vennootschap een leaseovereenkomst voor een ander motorvoertuig had gesloten.

22 Eon Aset had de btw op alle facturen die waren opgesteld in het belastingtijdvak waarin zij die facturen had ontvangen in aftrek gebracht.

23 Voornoemde autoriteiten waren van mening dat, bij gebreke van bewijs hiervoor, die voertuigen moesten worden geacht niet te zijn gebruikt voor de economische activiteit van Eon Aset.

24 Krachtens artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS werd het Eon Aset niet toegestaan de bijbehorende btw af te trekken.

25 Eon Aset heeft hiertegen bezwaar gemaakt bij de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, waarmee zij de aan haar opgelegde corrigerende aanslag betwist.

26 Aangezien de bovengenoemde Direktor die belastingaanslag gedeeltelijk heeft bevestigd, heeft Eon Aset beroep ingesteld bij de Administrativen sad Varna (administratieve rechtbank te Varna).

27 Ter ondersteuning van haar beroep betoogt Eon Asset dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde motorvoertuigen werden gebruikt voor het vervoer van haar bedrijfsleider tussen zijn woning en zijn plaats van tewerkstelling. Eon Aset is, zich beroepend op artikel 70, lid 3, punt 2, ZDDS, van mening dat de in artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS voorziene uitsluiting van het recht op aftrek geen betrekking heeft op het door de werkgever verzorgde vervoer om niet van personeelsleden tussen hun woning en hun plaats van tewerkstelling.

28 Eon Aset betwist voorts de verenigbaarheid van artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS met het Unierecht.

29 Daarop heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Hoe dient de in artikel 168 van [de btw-]richtlijn [...] vermelde voorwaarde ‚worden gebruikt’ te worden uitgelegd, en — in het kader van de beoordeling van de oorspronkelijke totstandkoming van het recht op aftrek van voorbelasting — op welk tijdstip moet deze voorwaarde zijn vervuld: reeds in het belastingtijdvak van de verkrijging van de goederen of diensten, of kan dit ook in een later belastingtijdvak geschieden?

2) Is in het licht van artikelen 168 en 176 van [de btw-]richtlijn [...] een juridische regeling zoals de nationale regeling van artikel 70, lid 1, punt 2, [ZDDS] toegelaten die het mogelijk maakt ‚voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige bestemde’ goederen en diensten van meet af aan uit het systeem van aftrek van voorbelasting uit te sluiten?

3) Ingeval vraag 2 bevestigend wordt beantwoord: dient artikel 176 van [de btw-]richtlijn [...] dan in die zin te worden uitgelegd dat een lidstaat die gebruik wil maken van de hem verleende mogelijkheid van uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting voor bepaalde goederen en diensten, en die de categorieën van uitgaven als volgt heeft gedefinieerd: *de goederen of diensten zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige, behoudens in de gevallen van artikel 70, lid 3, [ZDDS]*, heeft voldaan aan de voorwaarde dat een categorie van voldoende bepaalbare goederen en diensten moet worden aangewezen, dat wil zeggen dat deze op grond van hun aard moeten worden gedefinieerd?

4) Afhankelijk van het antwoord op vraag 3: hoe dient de bestemming (het gebruik respectievelijk het toekomstige gebruik) van de door de belastingplichtige verkregen goederen of diensten in het licht van artikelen 168 en 173 van [de btw-]richtlijn [...] te worden beoordeeld: als voorwaarde voor de oorspronkelijke totstandkoming van het recht op aftrek van voorbelasting of als grondslag voor de vaststelling van een correctie van het bedrag van de aftrek van voorbelasting?

5) Indien de bestemming (het gebruik) als grondslag voor de correctie van het bedrag van de voorbelastingaftrek dient te worden beschouwd, hoe moet artikel 173 van [de btw-]richtlijn [...] dan worden uitgelegd: voorziet het eveneens in correctie in die gevallen waarin goederen en diensten

aanvankelijk voor een niet-belaste activiteit worden gebruikt of na hun verkrijging helemaal niet worden gebruikt, maar toch ter beschikking staan van de onderneming en in een [belasting]tijdvak na de verkrijging ervan voor een belastbare activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt?

6) Indien artikel 173 van [de btw-]richtlijn [...] in die zin moet worden uitgelegd dat de correctie waarin die bepaling voorziet, ook geldt voor de gevallen waarin de goederen of diensten na de verkrijging ervan aanvankelijk voor een niet-belaste activiteit worden gebruikt of helemaal niet worden gebruikt, maar daarna toch voor de belastbare activiteit van de belastingplichtige worden gebruikt, dient dan — in het licht van de beperking van artikel 70, lid 1, punt 2, [ZDDS] en de omstandigheid dat volgens artikel 79, leden 1 en 2, [ZDDS] correcties slechts in die gevallen worden vastgesteld waarin goederen waarvan het oorspronkelijke gebruik voldoet aan de voorwaarden voor een aftrek van voorbelasting, later worden bestemd voor een gebruik dat niet voldoet aan deze voorwaarden — te worden aangenomen dat de lidstaat heeft voldaan aan zijn verplichting om het recht op aftrek van voorbelasting voor alle belastingplichtigen zo betrouwbaar en rechtvaardig mogelijk te regelen?

7) Afhankelijk van het antwoord op de voorgaande vragen: moet ervan worden uitgegaan dat een overeenkomstig de [ZDDS] geregistreerde persoon krachtens de in de [ZDDS] bepaalde beperkingsregeling van het recht op aftrek van voorbelasting respectievelijk de correctieregeling van het bedrag van aftrek van voorbelasting in omstandigheden als die van het hoofdgeding en in het licht van artikel 168 van [de btw-]richtlijn [...], recht heeft op aftrek van voorbelasting voor door een andere belastingplichtige aan hem geleverde goederen of diensten in het [belasting]tijdvak waarin deze goederen of diensten aan hem werden geleverd en de belasting verschuldigd is geworden?"

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste, vierde en zevende vraag*

30 Met zijn eerste, vierde en zevende vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen onder welke voorwaarden artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn de belastingplichtige toestaat om de btw af te trekken die hij heeft voldaan voor (i) een huurovereenkomst voor een motorvoertuig, en (ii) de huur van een motorvoertuig op grond van een leaseovereenkomst. Voorts wenst hij te vernemen op welk moment, met het oog op het ontstaan van het recht op aftrek, aan die voorwaarden moet zijn voldaan.

### Voorafgaande overwegingen

31 Krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn heeft een belastingplichtige recht op aftrek van de btw voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Derhalve dienen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen allereerst te worden gekwalificeerd aan de hand van het begrip „belastbare handeling”.

32 Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn „[wordt] [a]ls dienst [...] beschouwd elke handeling die geen levering van goederen [...] is”, waarbij het begrip „levering van goederen” volgens artikel 14, lid 1, van die richtlijn de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” vereist.

33 Aangezien de verhuur van een motorvoertuig geen levering van goederen is, moet deze handeling in beginsel worden gekwalificeerd als een dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van die richtlijn (zie in die zin arresten van 11 september 2003, *Cookies World*, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 45, en 21 februari 2008, *Part Service*, C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punt 61).

34 Het huren van een motorvoertuig op grond van een leaseovereenkomst kan niettemin kenmerken vertonen die vergelijkbaar zijn met de verkrijging van een investeringsgoed.

35 Zoals het Hof heeft opgemerkt in de context van een bepaling op grond waarvan de lidstaten gedurende een overgangperiode investeringsgoederen mogen uitsluiten van de btw-aftrekregeling, ziet het begrip „investeringsgoed” op goederen die, gebruikt voor een economische activiteit, zich onderscheiden door de duurzame aard en de waarde ervan, en die met zich brengen dat de kosten voor de verkrijging normaliter niet als lopende uitgaven worden geboekt, doch over meerdere jaren worden afgeschreven (zie in die zin arresten van 1 februari 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Jurispr. blz. 113, punt 12, en 6 maart 2008, *Nordania Finans en BG Factoring*, C-98/07, Jurispr. blz. I-1281, punten 27 en 28).

36 Bovendien wordt krachtens artikel 14, lid 2, sub b, van de btw-richtlijn als levering van goederen beschouwd, de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven, onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen.

37 In het geval van een leaseovereenkomst is er niet noodzakelijkerwijs sprake van verkrijging van het goed, aangezien in een dergelijke overeenkomst kan worden bepaald dat de leasingnemer er ook voor kan kiezen om het goed aan het einde van de huurperiode niet te verkrijgen.

38 Zoals volgt uit de international accounting standard IAS 17, die betrekking heeft op leaseovereenkomsten en is overgenomen door verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie van 3 november 2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad (PB L 320 blz. 1), moet evenwel onderscheid worden gemaakt tussen een operationele leaseovereenkomst en een financiële leaseovereenkomst. Laatstgenoemde overeenkomst wordt daardoor gekenmerkt dat de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's voor het merendeel worden overgedragen aan de leasingnemer. Dat is bepaald dat de eigendom aan het einde van de overeenkomst wordt overgedragen of dat de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, zijn, elk op zich of in combinatie met elkaar, criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of een overeenkomst kan worden gekwalificeerd als een financiële leaseovereenkomst.

39 Zoals het Hof reeds heeft gepreciseerd, verwijst het begrip „levering van goederen” niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar strekt het zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (zie arrest van 8 februari 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 6 februari 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Jurispr. blz. I-1317, punt 32).

40 Derhalve dient, wanneer de leaseovereenkomst voor een motorvoertuig bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom van dat voertuig overgaat op de leasingnemer, of dat de leasingnemer alsdan beschikt over wezenlijke attributen van de eigendom van dat voertuig, met name omdat het merendeel van de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.

41 Het staat aan de nationale rechter om te bepalen of, gelet op de omstandigheden van het geval, aan de in het voorgaande punt van het onderhavige arrest genoemde criteria is voldaan.

Voorwaarden voor het recht op aftrek

42 Uit artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn volgt dat een belastingplichtige die voor goederen of diensten verschuldigde voorbelasting kan aftrekken, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn economische activiteit.

43 Dienaangaande moet worden beklemtoond dat de aftrekregeling van die richtlijn tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten in beginsel zelf aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie met name arrest van 12 februari 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Jurispr. blz. I-839, punt 27).

44 Wanneer door een belastingplichtige verkregen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (zie arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24, en arrest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, reeds aangehaald, punt 28).

45 Het criterium van het gebruik van het goed of de dienst voor handelingen die vallen onder de economische activiteit van het bedrijf, verschilt naargelang het gaat om het verkrijgen van een dienst, dan wel van een investeringsgoed.

46 Bij een handeling die bestaat in de verkrijging van een dienst, zoals de huur van een motorvoertuig, dient er, opdat de belastingplichtige recht op aftrek van de voorbelasting kan hebben en de omvang van dat recht kan worden bepaald, in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 De belastingplichtige heeft eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat, wanneer de kosten van de betrokken diensten deel uitmaken van diens algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Er is immers een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen dergelijke kosten en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest SKF, reeds aangehaald, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In beide in de punten 46 en 47 van het onderhavige arrest genoemde gevallen moeten voor het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband de kosten van de diensten in een eerder stadium zijn opgenomen in de prijs van de bijzondere handelingen in een later stadium of in de prijs van de door de belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit geleverde goederen of verrichte diensten (arrest SKF, reeds aangehaald, punt 60).

49 Hoewel het aan de verwijzende rechter staat om te beoordelen of er sprake is van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huur van het motorvoertuig en de economische activiteit van Eon Aset, heeft het Hof tot taak die rechter nuttige aanwijzingen te verschaffen ten aanzien van het Unierecht.

50 In casu heeft Eon Aset voor de verwijzende rechter aangevoerd dat de op grond van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huur- respectievelijk leaseovereenkomst gehuurde motorvoertuigen werden gebruikt voor het vervoer van haar bedrijfsleider tussen zijn woning en zijn plaats van tewerkstelling.

51 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat uit de omstandigheid dat het zich verplaatsen van de woning naar de plaats van tewerkstelling een noodzakelijke voorwaarde is voor de aanwezigheid op het werk en bijgevolg voor de uitvoering ervan, niet zonder meer kan worden geconcludeerd, dat het vervoer van de werknemer tussen zijn woning en zijn plaats van tewerkstelling, de privédoeleinden van de werknemer in de zin van artikel 26, lid 1, van de btw-richtlijn niet dient. Het zou immers in strijd zijn met het doel van deze bepaling, dat een dergelijk indirect verband op zichzelf zou volstaan om de gelijkstelling van het vervoer met een onder bezwarende titel verrichte dienst uit te sluiten (zie in die zin arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C?258/95, Jurispr. blz. I?5577, punt 27).

52 Integendeel, het kan in bijzondere omstandigheden wegens de behoeften van het bedrijf nodig zijn dat de werkgever zelf voor het vervoer van zijn werknemers tussen hun woning en hun plaats van tewerkstelling zorgt, zodat het vervoer door de werkgever niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden wordt georganiseerd (zie in die zin arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punten 29?30).

53 Wat de huur van een motorvoertuig op grond van een leaseovereenkomst betreft die gelijk kan worden gesteld met een handeling bestaande in de verkrijging van een investeringsgoed bestemd voor deels privé- en deels beroepsmatig gebruik, beschikt de belastingplichtige over een keuzemogelijkheid. Hij kan, met het oog op de btw, dit goed hetzij in zijn geheel voor het bedrijfsvermogen bestemmen, hetzij het in zijn geheel in zijn privévermogen behouden — waardoor het dus volledig buiten het btw-stelsel wordt gehouden — hetzij het goed slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn bedrijfsvermogen bestemmen (zie in die zin arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht, C?291/92, Jurispr. blz. I?2775, punt 20, en 14 juli 2005, Charles en Charles-Tijmens, C?434/03, Jurispr. blz. I?7037, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 Indien de belastingplichtige ervoor kiest een investeringsgoed dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden wordt gebruikt, te behandelen als een bedrijfsgoed, is de voorbelasting die is verschuldigd voor de verkrijging van dat goed in beginsel volledig en onmiddellijk aftrekbaar. In die omstandigheden wordt, wanneer voor een voor het bedrijf bestemd goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan, het gebruik daarvan voor privédoeleinden van de belastingplichtige of zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden, gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Charles en Charles-Tijmens, punten 24 en 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punt 37).

55 Indien de belastingplichtige besluit een investeringsgoed in zijn geheel in zijn privévermogen te behouden, hoewel hij het zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden gebruikt, is geen enkel deel van de als voorbelasting over de verkrijging van het goed verschuldigde of reeds betaalde btw aftrekbaar (arrest van 8 maart 2001, Bakcsi, C?415/98, Jurispr. blz. I?1831, punt 27). In dat geval kan het gebruik van dat goed voor bedrijfsdoeleinden niet aan btw worden onderworpen (zie

in die zin reeds aangehaald arrest Bakcsi, punt 31).

56 Indien, ten slotte, de belastingplichtige besluit het goed slechts voor het gedeelte waarvoor het daadwerkelijk voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, voor zijn bedrijfsvermogen te bestemmen, maakt het niet onder dat bedrijfsvermogen geplaatste gedeelte van het goed geen deel uit van de bedrijfsgoederen en valt het derhalve buiten de werkingssfeer van het btw-stelsel (zie in die reeds aangehaald arrest Armbrecht, punt 28).

57 Tevens moet worden gepreciseerd dat de toepassing van het btw-stelsel en derhalve van het aftrekmechanisme afhankelijk is van de vraag of de goederen zijn verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige. Het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van het goed is enkel bepalend voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige mag aftrekken (zie in die zin arrest van 11 juli 1991, Lennartz, C-97/90, Jurispr. blz. I-3795, punt 15).

58 De vraag of een belastingplichtige als zodanig handelend, dat wil zeggen ten behoeve van zijn economische activiteit in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn, een goed heeft verkregen, is een feitelijke vraag die moet worden beoordeeld met inachtneming van alle omstandigheden van het geval, waaronder de aard van het betrokken goed en het tijdsverloop tussen het moment waarop het is verkregen en het moment waarop het voor de economische activiteiten van de belastingplichtige wordt gebruikt (zie in die zin reeds aangehaald arrest Bakcsi, punt 29).

59 Het staat aan de verwijzende rechter om, in voorkomend geval, te beoordelen of het op grond van een leaseovereenkomst gehuurde motorvoertuig is bestemd voor het bedrijfsvermogen en om de omvang te bepalen van de aftrek waarop het bedrijf recht heeft wanneer dat goed slechts gedeeltelijk is bestemd voor het bedrijfsvermogen.

#### Ontstaan van het recht op aftrek

60 Krachtens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op btw-aftrek op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

61 Die bepaling moet worden gelezen in het licht van artikel 63 van die richtlijn, volgens hetwelk de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

62 Wanneer de huur van een motorvoertuig wordt gekenmerkt door een dienstverrichting die aanleiding geeft tot opeenvolgende betalingen ontstaat het recht op aftrek overeenkomstig artikel 64 van die richtlijn bij het verstrijken van de periode waarop elk van deze betalingen betrekking heeft, en moet het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen het gehuurde voertuig en de economische activiteit van de belastingplichtige bij het verstrijken van die periode in aanmerking worden genomen.

63 Indien het gaat om een investeringsgoed, heeft de belastingplichtige die dit goed in zijn geheel bestemd voor zijn bedrijfsvermogen, recht op onmiddellijke btw-aftrek (zie in die zin reeds aangehaald arrest Charles en Charles-Tijmens, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

64 Uit het voorgaande volgt dat artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn moet in die zin worden uitgelegd

– dat een gehuurd motorvoertuig wordt geacht te zijn gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige indien er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen het gebruik van het voertuig en de economische activiteit van de belastingplichtige, dat het recht op aftrek ontstaat bij het verstrijken van de periode waarop elk van deze betalingen betrekking heeft,

en dat het bestaan van een dergelijk verband bij het verstrijken van die periode in aanmerking moet worden genomen;

– dat een op grond van een leaseovereenkomst gehuurd motorvoertuig dat wordt gekwalificeerd als een investeringsgoed, wordt geacht te zijn gebruikt voor belaste handelingen indien het is verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige die het in zijn geheel bestemd voor zijn bedrijfsvermogen, waarbij de voorbelasting volledig en onmiddellijk aftrekbaar is en elk gebruik van dat goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

#### *Tweede en derde vraag*

65 Met zijn tweede en derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 70, lid 1, punt 2, ZDDS, doordat dit het recht op aftrek uitsluit voor goederen en diensten die zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige, verenigbaar is met de artikelen 168 en 176 van de btw-richtlijn.

66 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat het Hof zich in het kader van een procedure krachtens artikel 267 VWEU niet kan uitspreken over de uitlegging van nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen of over de verenigbaarheid daarvan met het Unierecht. Wel kan het Hof de nationale rechter alle gegevens betreffende de uitlegging van het Unierecht verschaffen die hem in staat kunnen stellen de voor hem gerezen rechtsvraag op te lossen (zie met name arresten van 21 september 2000, Borawitz, C-124/99, Jurispr. blz. I-7293, punt 17, en 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Jurispr. blz. I-10385, punt 32).

67 In die omstandigheden dient te worden aangenomen dat de verwijzende rechter met die vragen in wezen te wenst vernemen of de artikelen 168 en 176 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in uitsluiting van het recht op aftrek voor goederen en diensten die zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige.

68 Dienaangaande zij opgemerkt dat het recht op aftrek integrerend deel uitmaakt van de btw-regeling, in beginsel niet kan worden beperkt en wordt uitgeoefend voor alle belasting die op de in een eerder stadium verrichte belastbare handelingen heeft gedrukt (zie arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 18, en 13 maart 2008, Securenta, C-437/06, Jurispr. blz. I-1597, punt 24).

69 Uit artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn en de in de punten 43 en volgende van het onderhavige arrest genoemde rechtspraak volgt dat het bestaan van een recht op aftrek veronderstelt dat de als zodanig handelende belastingplichtige een goed of dienst verkrijgt en dit goed of die dienst gebruikt voor zijn economische activiteit.

70 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling sluit elk recht op aftrek uit wanneer de goederen of diensten zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige.

71 Een dergelijke wettelijke regeling komt erop neer dat het recht op btw-aftrek is uitgesloten wanneer de voor het bestaan van dat recht vereiste voorwaarden niet zijn vervuld.

72 Artikel 70, lid 1, ZDDS beperkt dus niet het recht op aftrek in de zin van artikel 176 van de btw-richtlijn.

73 Niettemin moet worden gepreciseerd dat een lidstaat belastingplichtigen die ervoor hebben gekozen investeringsgoederen die zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden worden gebruikt, te behandelen als bedrijfsgoederen, niet de volledige en onmiddellijke aftrek van de bij de verkrijging van deze goederen verschuldigde voorbelasting, waarop zij volgens de vaste rechtspraak die in punt 63 van het onderhavige arrest is genoemd recht hebben, kan weigeren (zie in die zin reeds aangehaald arrest Charles en Charles-Tijmens, punt 28).

74 Derhalve moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord dat de artikelen 168 en 176 van de btw-richtlijn in die zin moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in uitsluiting van het recht op aftrek voor goederen en diensten die zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige, mits de als investeringsgoederen gekwalificeerde goederen niet zijn bestemd voor het bedrijfsvermogen.

#### *Vijfde en zesde vraag*

#### Ontvankelijkheid

75 De Bulgaarse regering en de Commissie betogen dat de vijfde en zesde vraag niet hoeven te worden beantwoord, aangezien zij betrekking hebben op een hypothetische situatie die geen verband houdt met het hoofdgeding.

76 Dienaangaande zij er aan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke waardering van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort. Het is uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie met name arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59, en 14 februari 2008, Varec, C-450/06, Jurispr. blz. I-581, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

77 Nochtans heeft het Hof ook geoordeeld dat het in uitzonderlijke gevallen aan hem staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder de nationale rechter hem om een prejudiciële beslissing heeft verzocht. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name reeds aangehaalde arresten Bosman, punt 61, en Varec, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

78 Dit is in casu het geval. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt namelijk niet of de verkregen goederen dienden voor activiteiten van niet-economische aard alvorens zij werden bestemd voor een economische activiteit, of dat zij nooit zijn gebruikt. Derhalve houdt de hypothetische situatie waarop die vragen zijn gericht geen verband met het voorwerp van het hoofdgeding.

79 Derhalve moeten de vijfde en zesde vraag niet-ontvankelijk worden verklaard.

## **Kosten**

80 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**1) Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet in die zin worden uitgelegd**

- dat een gehuurd motorvoertuig wordt geacht te zijn gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige indien er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen het gebruik van het voertuig en de economische activiteit van de belastingplichtige, dat het recht op aftrek ontstaat bij het verstrijken van de periode waarop elk van deze betalingen betrekking heeft, en dat het bestaan van een dergelijk verband bij het verstrijken van die periode in aanmerking moet worden genomen;
- dat een op grond van een leaseovereenkomst gehuurd motorvoertuig dat wordt gekwalificeerd als een investeringsgoed, wordt geacht te zijn gebruikt voor belaste handelingen indien het is verkregen door een als zodanig handelende belastingplichtige die het in zijn geheel bestemd voor zijn bedrijfsvermogen, waarbij de voorbelasting volledig en onmiddellijk aftrekbaar is en elk gebruik van dat goed voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of voor andere dan bedrijfsdoeleinden, wordt gelijkgesteld met een dienst verricht onder bezwarende titel.

**2) De artikelen 168 en 176 van richtlijn 2006/112 moeten in die zin worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in uitsluiting van het recht op aftrek voor goederen en diensten die zijn bestemd voor leveringen om niet of voor andere activiteiten dan de economische activiteit van de belastingplichtige, mits de als investeringsgoederen gekwalificeerde goederen niet zijn bestemd voor het bedrijfsvermogen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Bulgaars.