

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

17. juli 2014 (*)

»Moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 16 og 18 – finansiel leasing – varer, der er genstand for en finansiel leasingkontrakt – manglende tilbagelevering til leasingselskabet af disse varer efter kontraktens ophævelse – manglende varer«

I sag C-438/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (Rumænien) ved afgørelse af 9. april 2013, indgået til Domstolen den 2. august 2013, i sagen:

BCR Leasing IFN SA

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia generală de soluţionare a contestaţiilor,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne G. Arestis og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- BCR Leasing IFN SA ved avocat D. Dascălu
- den rumænske regering ved R.H. Radu, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved G.-D. Balan og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 16 og 18 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem BCR Leasing IFN SA (herefter »BCR Leasing«) på den ene side og Agenzia Nazionale di Amministrazione Fiscale – Direzione generale di amministrazione a marilor contribuabili og Agenzia Nazionale di Amministrazione Fiscale – Direzione generale di soluzioni a contestații (herefter under ét »Agenzia«) på den anden side vedrørende betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) på varer, der har været udlejet i forbindelse med en finansiel leasingkontrakt, men som konstateres at mangle, som følge af at de ikke er blevet tilbageleveret til leasingselskabet.

Retsforskrifter

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Momsdirektivets artikel 14 bestemmer:

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

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[...]«

5 Direktivets artikel 16 fastsætter:

»Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med levering af varer mod vederlag.«

6 Momsdirektivets artikel 18 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende transaktioner med levering af varer mod vederlag:

- a) en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed af en vare, som er produceret, frembragt, udvundet, forarbejdet, indkøbt eller indført som led i virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af en sådan vare hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen
- b) en afgiftspligtig persons udtagning af en vare til en ikke-afgiftspligtig form for virksomhed, såfremt denne vare har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på tidspunktet for erhvervelsen eller for udtagningen i henhold til litra a)
- c) bortset fra de i artikel 19 omhandlede tilfælde, det forhold, at en afgiftspligtig person eller personer, som indtræder i hans rettigheder, når han ophører med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed, ligger inde med varer, såfremt disse varer har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen ved erhvervelsen eller ved udtagningen i henhold til litra a).«

7 Momsdirektivets artikel 184-186, som findes i dette direktivs kapitel 5 med overskriften »Regulering af fradrag« i Afsnit X, som har overskriften »Fradrag«, bestemmer følgende:

»Artikel 184

Det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage.

Artikel 185

- 1. Reguleringen af fradraget finder navnlig sted, når der efter momsangivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, f.eks. i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter.
- 2. Uanset stk. 1 skal der ikke ske regulering i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af betalte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver som omhandlet i artikel 16.

I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.

Artikel 186

Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for anvendelsen af artikel 184 og 185.«

Rumænsk ret

Skatteloven

8 Det følger af artikel 125a, stk. 1, nr. 16, i lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927, af 23.12.2003) i den affattelse, der fandt anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatteloven«), at »udtagning til sig selv opfattes som omhandlet i [denne lovs] artikel 128, stk. 4«.

9 Lovens artikel 128, som har overskriften »Levering af varer«, bestemmer:

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

[...]

3. De følgende transaktioner betragtes på tilsvarende måde som levering af varer i henhold til stk. 1:

a) effektiv levering af varer til en anden person på baggrund af en aftale, som fastsætter ratebetaling, eller enhver anden aftaleform, som indebærer, at ejendomsretten overdrages senest på tidspunktet for betalingen af det sidste forfaldne beløb, med undtagelse af leasingaftaler

[...]

4. Følgende transaktioner sidestilles med levering af varer mod vederlag:

a) en afgiftspligtig persons udtagning af løsøregenstande, som vedkommende har købt eller fremstillet, til et for den økonomiske virksomhed uvedkommende formål, såfremt denne vare eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ham ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

b) en afgiftspligtig persons udtagning af løsøregenstande, som vedkommende har købt eller fremstillet, til vederlagsfri tilrådighedsstillelse for andre personer, såfremt dette gode eller de bestanddele, som det er sammensat af, har givet ham ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen

c) en afgiftspligtig persons udtagning af andre løsøregenstande, som vedkommende har købt eller fremstillet, end de i artikel 149, stk. 1, litra a), omhandlede kapitalgoder, til brug til transaktioner, som ikke giver ham ret til fuldt fradrag, såfremt denne vare eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ham ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen på købsdatoen

d) varer, der antages at være genstand for negativ lagerdifference, bortset fra de i stk. 8, litra a)-c), omhandlede tilfælde.

[...]

8. Der foreligger ikke levering af varer i henhold til stk. 1 i følgende tilfælde:

a) varer, der er blevet ødelagt som følge af naturkatastrofer eller enhver form for force majeure samt bortkomne eller stjålne varer, hvis denne hændelse retmæssigt kan bevises i henhold til lovgivningen

b) kvalitetsforringede og ikke-omsættelige lagervarer, kasserede materielle anlægsaktiver, jf. betingelserne i gennemførelsesbestemmelserne

c) forgængelige varer inden for de i lovgivningen fastsatte grænser.«

10 Det følger af skattelovens artikel 129, stk. 3, litra a), at »udlejning af varer eller levering af brugsretten til varer inden for rammerne af en leasingaftale« udgør en levering af tjenesteydelser.

Gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven

11 Gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven, godkendt ved regeringsbeslutning nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112, af 6.2.2004), i den affattelse, der var gældende på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer følgende i punkt 6:

»Punkt 6

[...]

6. I tilfælde af opsigelse af leasingaftalen om fysiske varer betragtes de pågældende varer som manglende i udlejerens regnskaber i henhold til skattelovens artikel 128, stk. 4, litra d), ved udløbet af den frist, der er fastsat i kontrakten for leasingtagerens tilbagelevering af varen, som ikke kan overstige 30 kalenderdage regnet fra opsigelsen af kontrakten [...]

12 Med lovdekret nr. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 621, af 29.8.2012) har den rumænske lovgiver ophævet skattelovens artikel 128, stk. 4, litra d), og stk. 8, litra a)-c), med virkning fra 1. januar 2013. Den rumænske lovgiver har tilsvarende med regeringsbeslutning nr. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 753, af 8.11.2012) ophævet punkt 6, stk. 6, i gennemførelsesbestemmelserne til skatteloven med virkning fra den 1. januar 2013.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 BCR Leasing er et aktieselskab, som driver virksomhed med finansiel leasing. Selskabet indkøber biler fra forskellige leverandører og fratrækker den erlagte indgående moms for disse indkøb. Samtidig indgår selskabet finansielle leasingaftaler vedrørende de indkøbte biler med fysiske eller juridiske personer, som er brugere af disse varer under hele aftaleperioden, hvorimod ejendomsretten til bilerne forbliver hos BCR Leasing.

14 Som følge af forsinkede betalinger så BCR Leasing sig nødsaget til at opsig en del af de finansielle leasingaftaler, der var indgået med de leasingtagere, der havde misligholdt deres forpligtelser. I henhold til de pågældende aftaler var leasingtageren forpligtet til at tilbagelevere den vare, der var genstand for kontrakten, til BCR Leasing inden for en frist på tre dage regnet fra opsigelsen af kontrakten. Da visse leasingtagere afviste at tilbagelevere den pågældende vare, indledte BCR Leasing fuldbyrdelsesprocedurer mod dem. På trods af de anvendte foranstaltninger kunne visse varer imidlertid ikke inddrives inden for den fastsatte frist.

15 Da der ikke var modtaget nogen betaling for de opsagte kontrakter, ophørte BCR Leasing med at udstede fakturer vedrørende kontrakterne og med at opkræve den tilknyttede moms.

16 Under et kontrolbesøg gennemført i 2011 fastslog Agenzia visse uregelmæssigheder vedrørende fastlæggelse, registrering og angivelse af moms for perioden mellem den 1. september 2008 og den 31. december 2010. Ved afgiftsansættelse af 30. august 2011 og vedrørende skattekontrollen af samme dato pålagde Agenzia BCR Leasing en supplerende afgiftsforpligtelse, hvormed selskabet blev pålagt betaling af et yderligere beløb på 19 266 551 RON i moms og et beløb på 9 502 774 RON i morarenter.

17 I den ovennævnte afgiftsansættelse anførte Agenzia, at den finansielle leasing i aftaleperioden skulle betragtes som en tjenesteydelse, som på tidspunktet for aftalens udløb og afhængigt af leasingtagerens udøvelse af sin forkøbsret kan efterfølges af en overdragelse af varer.

18 Agenzia fandt i øvrigt, at det i tilfælde af manglende varer af andre årsager end de i skattelovens artikel 128, stk. 8, litra a)-c), anførte drejede sig om momspligtig levering af en vare, idet transaktionen skulle defineres som en »udtagning til sig selv« i overensstemmelse med

skattelovens artikel 125a, stk. 1, punkt 16.

19 Følgelig fandt Agen⁹ia, at BCR Leasing ved udløbet af den frist, der var fastsat i den finansielle leasingaftale for leasingtagerens tilbagelevering af varen, havde pligt til at anvende bestemmelserne i skattelovens artikel 128, stk. 4, litra d), vedrørende udtagning og opkrævning af moms samt udstede fakturaer i eget navn for disse udtagninger.

20 Da BCR Leasing fandt, at den nationale lovgivning, der lå til grund for den afgiftsansættelse, der er nævnt i denne doms præmis 16, ikke var i overensstemmelse med den ved momsdirektivet indførte ordning, indledte selskabet en sag med påstand om annullation af denne afgiftsansættelse, som i sidste instans blev henvist til Curtea de Apel Bucure¹⁰ti.

21 Curtea de Apel Bucure¹⁰ti har på den baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan det tilfælde, hvor varer i en finansiell leasingaftale, der er blevet opsagt som følge af leasingtagerens misligholdelse, ikke er blevet tilbageleveret til leasingselskabet af leasingtageren, selv om leasingselskabet dels har iværksat og gennemført de lovbestemte procedurer vedrørende tilbagelevering af varen, dels efter opsigelsen ikke længere har modtaget betaling for brug af varen, anses for levering af varer mod vederlag i henhold til [momsdirektivets artikel 16] eller, i givet fald, levering af varer mod vederlag i henhold til [direktivets artikel 18]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

22 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 16 og 18 skal fortolkes således, at et leasingselskabs manglende mulighed for at opnå tilbagelevering fra leasingtageren af varer, der er genstand for en aftale om finansiell leasing, efter aftalens opsigelse på grund af leasingtagerens misligholdelse på trods af de af leasingselskabet foretagne foranstaltninger med henblik på tilbagesøgning af disse varer og på trods af, at der ikke foreligger nogen modydelse efter denne opsigelse, kan sidestilles med en levering af varer mod vederlag som omhandlet i disse bestemmelser.

23 Det skal først bemærkes, at momsdirektivets artikel 16 sidestiller visse transaktioner, for hvilke den afgiftspligtige ikke modtager nogen faktisk modværdi, med momspligtige leveringer af goder mod vederlag. Ifølge fast retspraksis er formålet med denne bestemmelse at sikre ligebehandling mellem den afgiftspligtige, som udtager et gode til sit eget eller til sit personales brug, på den ene side, og den endelige forbruger, som erhverver et gode af samme art, på den anden side (jf. i denne retning dom EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

24 Med henblik på at nå dette mål sidestiller momsdirektivets artikel 16 det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller som han mere generelt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, med levering mod vederlag, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften.

25 Det skal imidlertid bemærkes, at umuligheden af at tilbagesøge de varer, der har været genstand for en finansiell leasingkontrakt, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke henhører under nogen af disse tilfælde.

26 For det første kan de pågældende varer ikke betragtes som værende bestemt til privat brug for den afgiftspligtige selv eller for hans personale, idet de ikke befinder sig i deres besiddelse. For

det andet udspringer den omstændighed, at leasingtageren fortsat har disse varer i besiddelse uden at erlægge noget vederlag herfor, af dennes påståede misligholdelse og ikke af en overdragelse uden vederlag af varerne fra udlejerens til leasingtageren. For det tredje kan disse varer ikke betragtes som værende benyttet til et for den afgiftspligtiges virksomhed »uvedkommende formål«, idet deres udlejning og følgelig den omstændighed, at de blev stillet til rådighed for leasingtageren, udgjorde selve kernen i udlejerens økonomiske virksomhed. Den omstændighed, at denne ikke kan opnå varernes tilbagelevering efter opsigelsen af den finansielle leasingkontrakt, betyder på ingen måde, at han har benyttet dem til et for sin virksomhed uvedkommende formål.

27 Det følger heraf, at umuligheden for et leasingselskab af at opnå tilbagelevering af varer, der har været genstand for en finansiell leasingkontrakt, efter opsigelsen af denne under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan sidestilles med levering af varer mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 16.

28 Hvad herefter angår momsdirektivets artikel 18 skal det bemærkes, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede.

29 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at BCR Leasing har fratrasket hele den indgående moms ved købet af de omhandlede køretøjer. Det tilfælde, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 18, litra a), der alene omhandler tilfælde, hvor den indgående erhvervelse ikke giver ret til fuldt ud at fradrage momsen, er følgelig uden betydning i det foreliggende tilfælde.

30 Hvad angår det tilfælde, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 18, litra b) og c), skal det blot bemærkes, at den afgiftspligtige i det foreliggende tilfælde ikke har udtaget de pågældende varer til en »ikke-afgiftspligtig form for virksomhed« i artikel 18, litra b)'s, forstand eller er ophørt med sin afgiftspligtige økonomiske virksomhed som krævet efter artikel 18, litra c).

31 Følgelig giver momsdirektivets artikel 18 ikke medlemsstaterne mulighed for at sidestille de i hovedsagen omhandlede transaktioner med levering af varer mod vederlag.

32 For at give den forelæggende ret en hensigtsmæssig besvarelse af spørgsmålet skal det endelig præciseres, at reguleringsordningen, som er fastsat i momsdirektivets artikel 184-186, er en integrerende del af den momsfradragsordning, som er fastsat i direktivet (dom TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, præmis 30). De ovennævnte bemærkninger påvirker således ikke den eventuelle opståen af en ret for skattemyndighederne til at kræve regulering fra den afgiftspligtige under de betingelser, som er fastsat i momsdirektivets.

33 Henset til ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 16 og 18 skal fortolkes således, at et leasingselskabs manglende mulighed for at opnå tilbagelevering fra leasingtageren af varer, der er genstand for en aftale om finansiell leasing, efter aftalens opsigelse på grund af leasingtagerens misligholdelse på trods af de af leasingselskabet foretagne foranstaltninger med henblik på tilbagesøgning af disse varer og på trods af, at der ikke foreligger nogen modydelse efter denne opsigelse, ikke kan sidestilles med en levering af varer mod vederlag som omhandlet i disse bestemmelser.

Sagens omkostninger

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

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

Artikel 16 og 18 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at et leasingselskabs manglende mulighed for at opnå tilbagelevering fra leasingtageren af varer, der er genstand for en aftale om finansiell leasing, efter aftalens opsigelse på grund af leasingtagerens misligholdelse på trods af de af leasingselskabet foretagne foranstaltninger med henblik på tilbagesøgning af disse varer og på trods af, at der ikke foreligger nogen modydelse efter denne opsigelse, ikke kan sidestilles med en levering af varer mod vederlag som omhandlet i disse bestemmelser.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.