

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

17 juli 2014 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 16 en 18 – Financiële leasing – Leasegoederen – Goederen die de leasemaatschappij niet terug in bezit krijgt na ontbinding van de leaseovereenkomst – Ontbrekende goederen”

In zaak C-438/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curtea de Apel București (Roemenië) bij beslissing van 9 april 2013, ingekomen bij het Hof op 2 augustus 2013, in de procedure

BCR Leasing IFN SA

tegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, G. Arestis en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Szpunar,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- BCR Leasing IFN SA, vertegenwoordigd door D. Dascălu, avocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door G. D. Balan en L. Lozano Palacios 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 16 en 18 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 BCR Leasing IFN SA (hierna: „BCR Leasing”) enerzijds, en Agenzia Nazionale di Amministrazione Fiscale – Direzione generale di amministrazione a marilor contribuabili en Agenzia Nazionale di Amministrazione Fiscale – Direzione generale di soluzione a contestazioni (hierna samen: „Agenzia”) anderzijds, over de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over geleasede goederen waarvan is vastgesteld dat zij ontbraken na niet-teruggave aan de leasegever.

Toepasselijke bepalingen

Btw-richtlijn

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 14 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

b) 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;

[...]”

5 Artikel 16 van de btw-richtlijn luidt:

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

Met een levering van goederen onder bezwarende titel worden niet gelijkgesteld, onttrekkingen van goederen om voor bedrijfsdoeleinden te dienen als geschenken van geringe waarde of als monster.”

6 Artikel 18 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen de volgende handelingen met een levering van goederen onder bezwarende titel gelijkstellen:

- a) het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van zijn bedrijf is vervaardigd, gebouwd, gewonnen, bewerkt, aangekocht of ingevoerd, indien het van een andere belastingplichtige betrekken van een dergelijk goed hem geen recht zou geven op volledige aftrek van de btw;
- b) het door een belastingplichtige voor een niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening bestemmen van een goed, voor zover bij de verwerving van dat goed of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;
- c) met uitzondering van de in artikel 19 genoemde gevallen, het onder zich hebben van goederen door een belastingplichtige of zijn rechthebbenden wanneer hij zijn belastbare economische activiteit beëindigt, ingeval bij de verwerving van die goederen of bij de bestemming ervan overeenkomstig punt a) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.”

7 De artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn, onder hoofdstuk 5 „Herziening van de aftrek” van titel X „Aftrek”, van deze richtlijn luiden als volgt:

„Artikel 184

De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.

Artikel 185

1. De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.
2. In afwijking van lid 1 vindt geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van de in artikel 16 bedoelde onttrekking voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters.

In geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en in geval van diefstal, kunnen de lidstaten evenwel herziening eisen.

Artikel 186

De lidstaten stellen nadere regels voor de toepassing van de artikelen 184 en 185 vast.”

Roemeens recht

Belastingwetboek

8 Ingevolge artikel 125 bis, lid 1, punt 16, van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927, van 23 december 2003), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek”), wordt de „levering aan zichzelf verstaan als bepaald in artikel 128, lid 4,” van dat wetboek.

9 Artikel 128, „Goederenleveringen”, van dat wetboek bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht van het recht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

3. De volgende handelingen worden eveneens als een levering van goederen in de zin van lid 1 beschouwd:

a) de feitelijke levering van goederen aan een ander ingevolge een overeenkomst waarin is bepaald dat de goederen in termijnen worden betaald, of een ander soort overeenkomst waarin is bepaald dat de eigendom uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn van het uitstaande bedrag overgaat, met uitzondering van leaseovereenkomsten;

[...]

4. De volgende handelingen worden gelijkgesteld met een goederenlevering onder bezwarende titel:

a) de onttrekking, door een belastingplichtige, van een door hem verworven of vervaardigd roerend goed dat hij bestemt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan;

b) de onttrekking, door een belastingplichtige, van een door hem verworven of vervaardigd roerend goed dat hij om niet ter beschikking van anderen stelt, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan;

c) de onttrekking, door een belastingplichtige, van een ander door hem verworven of vervaardigd roerend goed dan de in artikel 149, lid 1, sub a, bedoelde investeringsgoederen, voor gebruik voor handelingen waarvoor geen recht op volledige aftrek bestaat, ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan op de datum van aankoop ervan;

d) de goederen waarvan is vastgesteld dat zij ontbreken, met uitzondering van de in lid 8, sub a tot en met c, bedoelde goederen;

[...]

8. Vormen geen goederenleveringen in de zin van lid 1:

a) goederen die teloor zijn gegaan als gevolg van een natuurramp of overmacht, alsmede verloren gegane of gestolen goederen, indien zulks naar behoren is bewezen overeenkomstig de wettelijke uitvoeringsbepalingen;

b) voorraden van slechte kwaliteit die niet meer kunnen worden gebruikt, alsmede afgestoten materiële vaste activa, onder de in de wettelijke uitvoeringsbepalingen gestelde voorwaarden;

c) bederfelijke goederen, binnen de wettelijke grenzen.”

10 Ingevolge artikel 129, lid 3, sub a, van het belastingwetboek vormen de „verhuur of terbeschikkingstelling van goederen in het kader van een leaseovereenkomst” een dienst.

Uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek

11 De bepalingen tot uitvoering van het belastingwetboek, goedgekeurd bij regeringsbesluit nr. 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112, van 6 februari 2004), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, schrijven in punt 6 voor hetgeen volgt:

„Punt 6

[...]

6. Bij ontbinding van een leaseovereenkomst betreffende roerende goederen wordt van de betrokken goederen aangenomen dat zij ontbreken in het beheer van de leasegever, in de zin van artikel 128, lid 4, sub d, van het belastingwetboek, na afloop van de contractueel gestelde termijn voor teruggave van het goed, door de leasenemer, van ten hoogste 30 kalenderdagen vanaf de ontbinding van de overeenkomst [...]”.

12 Bij regeringsbesluit nr. 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 621, van 29 augustus 2012) heeft de Roemeense regering artikel 128, lid 4, sub d, en lid 8, sub a tot en met c, van het belastingwetboek opgeheven met ingang van 1 januari 2013. Bij regeringsbesluit nr. 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 753, van 8 november 2012) heeft de Roemeense regering ook punt 6, lid 6, van de uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek opgeheven met ingang van 1 januari 2013.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 De naamloze vennootschap BCR Leasing oefent leaseactiviteiten uit. Zij koopt van verschillende leveranciers auto's met volledige aftrek van de voorbelasting. Tegelijk sluit deze vennootschap voor de aangekochte auto's leaseovereenkomsten met natuurlijke of rechtspersonen die deze goederen gedurende de looptijd van de overeenkomst gebruiken; de auto's blijven eigendom van BCR Leasing.

14 Omdat verschillende betalingen te laat werden verricht of uitbleven, was BCR Leasing genoodzaakt om een deel van de leaseovereenkomsten met in gebreke blijvende leasenemers te ontbinden. Op grond van deze overeenkomsten waren de leasenemers verplicht om binnen drie dagen na ontbinding van de betrokken overeenkomst het geleasede goed aan BCR Leasing terug te geven. Toen een aantal leasenemers weigerden het betrokken goed terug te geven, heeft BCR Leasing tegen hen een terugvorderingsprocedure ingeleid. Ondanks de inspanningen die BCR Leasing heeft geleverd, was terugvordering voor een aantal goederen niet binnen de gestelde termijn mogelijk.

15 Aangezien voor de ontbonden overeenkomsten geen enkele betaling werd geïnd, heeft BCR Leasing niet langer facturen voor deze overeenkomsten opgesteld en heeft zij de daarop betrekking hebbende btw niet meer in rekening gebracht.

16 Naar aanleiding van een controle in 2011 heeft de Agen?ia voor de periode van 1 september 2008 tot en met 31 december 2010 onregelmatigheden in de wijze van vaststelling, registratie en aangifte van de btw vastgesteld. Bij aanslag van 30 augustus 2011 heeft de Agen?ia in verband met de belastingcontrole van diezelfde datum van BCR Leasing een bedrag van 19 266 551 Roemeense leu (RON) aan btw nagevorderd en betaling van een vertragingsboete van 9 502 774 RON geëist.

17 In deze navorderingsaanslag heeft de Agen?ia erop gewezen dat een leasing gedurende de looptijd van de overeenkomst moet worden aangemerkt als een dienst, die bij afloop van de

overeenkomst kan worden gevolgd door een goederenlevering wanneer de leasener de aankoopoptie uitoefent.

18 Bovendien was de Agenzia van mening dat, ingeval goederen ontbreken om andere redenen dan die van artikel 128, lid 8, sub a tot en met c, van het belastingwetboek, er sprake is van een aan btw onderworpen goederenlevering, waarbij de handeling moet worden omschreven als een „levering aan zichzelf” overeenkomstig artikel 125 bis, lid 1, punt 16, van het belastingwetboek.

19 Volgens de Agenzia was BCR Leasing bijgevolg verplicht om na afloop van de in de leaseovereenkomst bepaalde termijn voor teruggave van het goed door de leasener toepassing te maken van de bepalingen van artikel 128, lid 4, sub d, van het belastingwetboek betreffende de levering aan zichzelf en de inning van btw, en bovendien om voor deze leveringen facturen op haar eigen naam op te stellen.

20 Van mening dat de nationale regelgeving op basis waarvan de in punt 16 van dit arrest vermelde aanslag is vastgesteld, niet in overeenstemming is met het bij de btw-richtlijn ingevoerde stelsel, heeft BCR Leasing beroep ingesteld tot nietigverklaring van die aanslag. De zaak is in laatste instantie aanhangig bij de Curtea de Apel Bucuresti.

21 De Curtea de Apel Bucuresti heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Kan de situatie van leasegoederen die de leasemaatschappij, na ontbinding van de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming van de leasener, niet van de leasener heeft teruggekregen hoewel zij de wettelijke procedures tot terugvordering van deze goederen heeft ingeleid en voortgezet en na ontbinding van de overeenkomst geen betaling voor het gebruik van deze goederen meer heeft gekregen, worden aangemerkt als een levering onder bezwarende titel in de zin van artikel 16 van [de btw-richtlijn] of, in voorkomend geval, als een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van artikel 18 van [deze richtlijn]?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 16 en 18 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de onmogelijkheid voor een leasemaatschappij om van de leasener de geleasede goederen terug te krijgen na ontbinding van de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming door de leasener, ofschoon deze maatschappij maatregelen tot terugvordering van deze goederen heeft genomen en zij na ontbinding van de overeenkomst geen tegenprestaties meer heeft ontvangen, kan worden gelijkgesteld met een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van deze artikelen.

23 Allereerst zij eraan herinnerd dat artikel 16 van de btw-richtlijn bepaalde handelingen waarvoor de belastingplichtige geen werkelijke tegenprestatie ontvangt, gelijkstelt met onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen die aan de btw zijn onderworpen. Volgens vaste rechtspraak beoogt deze bepaling te verzekeren dat de belastingplichtige die een goed voor eigen privédoeleinden of die van zijn personeel onttrekt, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed van hetzelfde type afneemt (zie in die zin arrest EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Ter verwezenlijking van deze doelstelling stelt artikel 16 van de btw-richtlijn met een goederenlevering onder bezwarende titel gelijk, het door een belastingplichtige aan zijn bedrijf onttrekken van een goed voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, dat hij om niet verstrekt of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden bestemt,

ingeval met betrekking tot dat goed of de bestanddelen daarvan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de btw is ontstaan.

25 In casu dient evenwel te worden vastgesteld dat de onmogelijkheid om de geleasede goederen terug in bezit te krijgen in de omstandigheden van het hoofdgeding niet onder een van die gevallen kan worden geplaatst.

26 Ten eerste kunnen de betrokken goederen niet worden beschouwd als bestemd voor de privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel aangezien deze goederen zich niet in zijn bezit of in het bezit van zijn personeel bevinden. Ten tweede is de omstandigheid dat de leasener in het bezit blijft van deze goederen zonder een tegenprestatie te betalen, het gevolg van diens onrechtmatig gedrag en niet van de overdracht om niet van deze goederen door de leasegever aan de leasener. Ten derde kunnen diezelfde goederen niet worden beschouwd als bestemd voor „andere” dan bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige aangezien de leasing ervan en dus de terbeschikkingstelling ervan van de leasener het wezen zelf van de economische activiteit van de leasegever vormen. Het feit dat hij er niet in slaagt om deze goederen terug in zijn bezit te krijgen na ontbinding van de leaseovereenkomst, betekent geenszins dat hij ze heeft bestemd voor andere dan bedrijfsdoeleinden.

27 Bijgevolg kan de onmogelijkheid voor een leasemaatschappij om de geleasede goederen terug in haar bezit te krijgen na ontbinding van de leaseovereenkomst, in omstandigheden als die in het hoofdgeding, niet worden gelijkgesteld met een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van artikel 16 van de btw-richtlijn.

28 Vervolgens zij met betrekking tot artikel 18 van de btw-richtlijn vastgesteld dat deze bepaling geen toepassing vindt in omstandigheden als die in het hoofdgeding.

29 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft BCR Leasing de voorbelasting die zij heeft voldaan bij de aankoop van de betrokken auto's, integraal afgetrokken. De veronderstelling die wordt gemaakt in artikel 18, sub a, van de btw-richtlijn, dat enkel ziet op het geval waarin voor de aankoop in een eerder stadium geen recht op volledige aftrek van de btw bestaat, gaat bijgevolg in casu niet op.

30 Met betrekking tot de veronderstellingen die sub b en c van artikel 18 van de btw-richtlijn worden gemaakt, behoeft slechts te worden opgemerkt dat de belastingplichtige in casu de betrokken goederen niet heeft bestemd voor een „niet-belaste sector van zijn bedrijfsuitoefening” in de zin van dat artikel 18, sub b, en evenmin zijn belastbare economische activiteit heeft beëindigd, zoals is vereist sub c van artikel 18.

31 Bijgevolg staat artikel 18 van de btw-richtlijn de lidstaten niet toe om handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, gelijk te stellen met een goederenlevering onder bezwarende titel.

32 Ten slotte dient, teneinde de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te geven, te worden gepreciseerd dat het herzieningsmechanisme dat in de artikelen 184 tot en met 186 van de btw-richtlijn is neergelegd, integrerend deel uitmaakt van de bij de deze richtlijn vastgestelde regeling voor aftrek van de btw (arrest TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punt 30). De voorgaande overwegingen doen dus geen afbreuk aan het ontstaan van een eventueel recht van de belastingdienst om van een belastingplichtige herziening te verlangen onder de daartoe door de btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

33 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 16 en 18 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de onmogelijkheid voor een

leasemaatschappij om van de leasener de geleasede goederen terug te krijgen na ontbinding van de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming door de leasener, ofschoon deze maatschappij maatregelen tot terugvordering van deze goederen heeft genomen en na ontbinding van de overeenkomst geen tegenprestaties meer heeft ontvangen, niet kan worden gelijkgesteld met een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van deze artikelen.

Kosten

34 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 16 en 18 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat de onmogelijkheid voor een leasemaatschappij om van de leasener de geleasede goederen terug te krijgen na ontbinding van de leaseovereenkomst wegens niet-nakoming door de leasener, ofschoon deze maatschappij maatregelen tot terugvordering van deze goederen heeft genomen en na ontbinding van de overeenkomst geen tegenprestaties meer heeft ontvangen, niet kan worden gelijkgesteld met een goederenlevering onder bezwarende titel in de zin van deze artikelen.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.