

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 17 juli 2014 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 16 och 18 – Finansiell leasing – Varor som omfattas av ett avtal om finansiell leasing – Leasingföretaget har inte återtagit varorna efter det att avtalet sagts upp – Varor som saknas”

I mål C-438/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel București (Rumänien) genom beslut av den 9 april 2013, som inkom till domstolen den 2 augusti 2013, i målet

BCR Leasing IFN SA

mot

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

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

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna G. Arestis och A. Arabadjiev (referent),

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- BCR Leasing IFN SA, genom D. Dascălu, avocat,
- Rumäniens regering, genom R.H. Radu, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom G.-D. Balan och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 16 och 18 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, BCR Leasing IFN SA (nedan kallat BCR Leasing) och, å andra sidan, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (nedan gemensamt kallade Agenția). Målet rör betalning av mervärdesskatt för varor som hyrts ut enligt ett avtal om finansiell leasing, men som har konstaterats saknade efter att inte ha återlämnats till leasingföretaget.

Tillämpliga bestämmelser

Mervärdesskattedirektivet

3 Artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

... ”

4 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

... ”

5 I artikel 16 i direktivet föreskrivs följande:

”Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

Emellertid skall uttag som görs inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov inte likställas med en leverans av varor mot ersättning.”

6 Artikel 18 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får med leverans av varor mot ersättning likställa följande transaktioner:

- a) När en beskattningsbar person för sin rörelse använder en vara som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom ramen för denna rörelse, om full avdragsrätt inte skulle ha förelegat för mervärdesskatten på varan om den hade förvärvats från en annan beskattningsbar person.
- b) När en beskattningsbar person använder en vara inom en verksamhetsgren som inte är beskattningsbar, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varan när den förvärvades eller när den användes enligt led a.
- c) Med undantag för de fall som avses i artikel 19, när en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när de upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, om avdragsrätt helt eller delvis förelåg för mervärdesskatten på varorna när de förvärvades eller när de användes enligt led a.”

7 Artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet i kapitel 5 med rubriken ”Justering av avdrag” i avdelning X med rubriken ”Avdrag” i direktivet, har följande lydelse:

”Artikel 184

Det ursprungliga avdraget skall justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

Artikel 185

1. Justering skall särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall någon justering inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att varor förstörts, gått förlorade eller stulits, och inte heller vid sådana uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller ge bort varuprov som avses i artikel 16.

I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.

Artikel 186

Medlemsstaterna skall fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.”

Rumänsk rätt

Lagen om skatter

8 I artikel 125a.1 punkt 16 i lag nr 571/2003 om införande av skattelagen (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003) i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), anges att ”leverans till sig själv har den mening som avses i artikel 128.4” i lagen.

9 I artikel 128 i lagen med rubriken "Leverans av varor" föreskrivs följande:

"1. "Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

...

3. Även följande transaktioner ska anses som leverans av varor i den mening som avses i punkt 1:

a) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om avbetalningsköp eller något annat avtal enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts, med undantag för leasingavtal.

...

4. Med leverans av varor mot ersättning ska likställas följande transaktioner:

a) En beskattningsbar persons uttag av lös egendom som köpts eller tillverkats av denne, för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

b) En beskattningsbar persons uttag av lös egendom som köpts eller tillverkats av denne, för överlåtelse därav utan ersättning till andra personer, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

c) En beskattningsbar persons uttag av lös egendom som köpts eller tillverkats av denne, bortsett från sådana kapitalvaror som nämns i artikel 149.1 a, för användning i transaktioner som inte medför full avdragsrätt, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

d) Varor som har konstaterats vara saknade, med undantag för sådana som nämns i artikel 8.a–c.

...

8. Följande utgör inte leverans av varor i den mening som avses i punkt 1:

a) Varor som har förstörts på grund av naturkatastrofer eller på grund av force majeure, samt varor som förlorats eller stulits, som styrkts i enlighet med tillämpningsföreskrifterna.

b) Partier som försämrats kvalitativt och inte längre kan användas, materiella anläggningstillgångar som kasserats, enligt de villkor som uppställs i tillämpningsföreskrifterna.

c) Förgängliga tillgångar, inom de gränser som anges i lagen."

10 I artikel 129.3 a i skattelagen anges att "uthyrning eller ställande till förfogande av en vara inom ramen för ett leasingavtal" utgör tillhandahållande av en tjänst.

Tillämpningsföreskrifterna för skattelagen

11 Tillämpningsföreskrifterna för skattelagen, vilka godkändes genom regeringsförordning nr 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112, av den 6 februari 2004), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskriver i punkt 6, följande:

"Punkt 6

...

6. Vid uppsägning av leasingavtal som avser materiell lös egendom, ska varorna i fråga anses saknas inom leasegivarens rörelse enligt artikel 128.4 d i skattelagen vid utgången av den tidsfrist som anges i avtalet för leasetagarens återlämnande av varan, vilken inte får överskrida trettio kalenderdagar från och med att avtalet sagts upp ..."

12 Genom regeringsförordning nr 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 621, av den 29 augusti 2012) upphävde Rumäniens regering artikel 128.4 d och 128.8 a–c i skattelagen med verkan från den 1 januari 2013. På samma sätt upphävde Rumäniens regering genom regeringsförordning nr 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 753 av den 8 november 2012) punkt 6.6 i tillämpningsföreskrifterna för skattelagen med verkan från den 1 januari 2013.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 BCR Leasing är ett aktiebolag som bedriver finansiell leasingverksamhet. Bolaget förvärvar fordon, för vilka bolaget drar av hela den ingående mervärdesskatten, från olika leverantörer. Bolaget ingår samtidigt avtal om finansiell leasing av de inköpta fordonen med fysiska eller juridiska personer som har rätt att använda tillgångarna under hela avtalstiden. BCR Leasing förblir ägare av fordonen.

14 BCR Leasing ansåg sig vara tvunget att, på grund av sena eller uteblivna betalningar, säga upp en del av de avtal om finansiell leasing som hade ingåtts med de leasetagare som inte hade uppfyllt sina förpliktelser. Leasetagarna skulle enligt avtalen till BCR Leasing återlämna den egendom som avtalet gällde inom tre dagar från det att avtalet hade sagts upp. Eftersom vissa leasetagare vägrade att återlämna egendomen i fråga inledde BCR Leasing utsokningsförfaranden mot dem. Trots dessa ansträngningar kunde viss egendom inte återtas inom den föreskrivna tidsfristen.

15 Eftersom ingen betalning hade erhållits för de uppsagda avtalen, slutade BCR Leasing att upprätta fakturor avseende dessa avtal och att uppbära den mervärdesskatt som belöpte på dem.

16 Vid en skattekontroll under år 2011 konstaterade Agen⁷ia fel i de uppgifter avseende mervärdesskatt som hade angivits, registrerats och deklarerats under tiden 1 september 2008–31 december 2010. Genom beskattningsbeslut respektive revisionspromemoria av den 30 augusti 2011 ålade Agen⁷ia BCR Leasing att betala ytterligare 19 266 551 rumänska leu (RON) i mervärdesskatt samt 9 502 774 RON i dröjsmålsavgift.

17 Agen⁷ia angav i beskattningsbeslutet ovan att finansiell leasing under avtalstiden ska behandlas som ett tillhandahållande av en tjänst som kan resultera i en leverans av varor vid den tidpunkt då avtalet löper ut, beroende på om leasetagaren utövar sin köpoption eller inte.

18 Agen⁷ia ansåg dessutom att om varor saknas på grund av andra orsaker än de som anges i artikel 128.8 a–c i skattelagen rör det sig om en leverans av varor som är mervärdesskattepliktig och därför ska transaktionen definieras som en "leverans till sig själv" enligt artikel 125a.1 punkt 16 i skattelagen.

19 BCR Leasing var därför enligt Agenzia skyldigt att vid utgången av den tidsfrist som angavs i avtalet om finansiell leasing för att leasetagaren skulle återlämna varan, tillämpa bestämmelserna i artikel 128.4 d i skattelagen om leverans till sig själv och uppbörd av mervärdesskatt, samt upprätta fakturor till sig själv för de leveranserna.

20 BCR Leasing ansåg att den nationella lagstiftningen som låg till grund för det beskattningsbeslut som anges ovan i punkt 16 inte var förenligt med det system som inrättats genom mervärdesskattedirektivet, och överklagade därför det beslutet och yrkade att det skulle upphävas. Beslutet överklagades senast till Curtea de Apel București.

21 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel București att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Om ett avtal om finansiell leasing sagts upp – på grund av leasetagarens avtalsbrott – och leasingföretaget inte har återtagit de varor avtalet gällde från leasetagaren, trots att företaget har inlett och genomfört utskökningsförfaranden avseende dessa varor, och leasingföretaget efter uppsägningen av avtalet inte har mottagit någon betalning för användningen av dessa varor, kan detta anses utgöra en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet eller, i förekommande fall, som en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i artikel 18 i det direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen vill genom sin fråga få klarhet i om artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den omständigheten att ett leasingföretag inte från leasetagaren kan återta de varor som ett avtal om finansiell leasing gäller efter det att avtalet sagts upp på grund av leasetagarens avtalsbrott, trots de åtgärder som företaget vidtagit för att återta varorna och trots att någon ersättning ej har erhållits efter det att avtalet sagts upp, kan likställas med en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i dessa artiklar.

23 Domstolen påpekar inledningsvis att i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet likställs vissa transaktioner, där den beskattningsbara personen inte erhåller något faktiskt vederlag, med leveranser av varor som sker mot vederlag och för vilka mervärdesskatt betalas. Enligt fast rättspraxis är ändamålet med denna bestämmelse att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den beskattningsbara person som tar ut en vara för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara (se, för ett liknande resonemang, dom EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

24 För att genomföra det målet likställs i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet leverans av varor mot ersättning med uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt.

25 Det ska i förevarande fall påpekas att den omständigheten att de varor ett avtal om finansiell leasing gäller inte kan återtas under sådana omständigheter som de i det nationella målet, inte passar in på någon av de ovan beskrivna fallen.

26 För det första, kan varorna i fråga inte anses vara avsedda för den beskattningsbara personens eller vederbörandes personals privata bruk eftersom varorna inte finns i deras besittning. För det andra beror den omständigheten att leasetagaren har kvar varorna i sin besittning utan att betala någon ersättning på leasetagarens påstått felaktiga agerande och inte på

att leasegivaren överlåtitt varorna till leasetagaren utan ersättning. För det tredje kan dessa varor inte anses vara använda "för andra ändamål" än den beskattningsbara personens rörelse, eftersom uthyrningen av varorna och således att de ställs till leasetagarens förfogande utgör kärnan i leasegivarens ekonomiska verksamhet. Den omständigheten att leasegivaren inte kan återta varorna efter det att avtalet om finansiell leasing sagts upp innebär inte att vederbörande har använt dem för andra ändamål än den egna rörelsen.

27 Härav följer att den omständigheten att ett leasingföretag inte kan återta de varor ett avtal om finansiell leasing gäller efter det att företaget sagt upp avtalet under sådana omständigheter som de i det nationella målet inte kan likställas med en leverans av varor mot ersättning, i den mening som avses i artikel 16 i mervärdesskattedirektivet.

28 Vad gäller artikel 18 i mervärdesskattedirektivet, konstaterar domstolen att bestämmelsen inte kan tillämpas på sådana omständigheter som de i det nationella målet.

29 Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att BCR Leasing drog av hela den ingående mervärdesskatten vid köpet av fordonen i fråga. Den situation som avses i artikel 18 a i mervärdesskattedirektivet omfattar endast det fall då förvärvet inte medför full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och är därför inte relevant i förevarande mål.

30 Vad gäller de fall som avses i artikel 18 b och c i mervärdesskattedirektivet räcker det att konstatera att den beskattningsbara personen i förevarande mål varken har använt varorna i fråga inom en "verksamhetsgren som inte är beskattningsbar" i den mening som avses i artikel 18 b eller upphört att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet såsom föreskrivs i artikel 18 c.

31 Artikel 18 i mervärdesskattedirektivet tillåter således inte att medlemsstaterna likställer sådana transaktioner som de i det nationella målet med en leverans av varor mot ersättning.

32 För att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar preciserar domstolen avslutningsvis att justeringsmekanismen i artiklarna 184–186 i mervärdesskattedirektivet utgör en del av det avdragssystem för mervärdesskatt som införts genom direktivet (dom TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 30). Det ovan anförda påverkar därför inte uppkomsten av en eventuell rätt för skattemyndigheten att kräva justering av en beskattningsbar person enligt de förutsättningar som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet.

33 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 16 och 18 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den omständigheten att ett leasingföretag inte från leasetagaren kan återta de varor som ett avtal om finansiell leasing gäller efter det att avtalet sagts upp på grund av leasetagarens avtalsbrott, trots de åtgärder som företaget vidtagit för att återta varorna och trots att någon ersättning ej har erhållits efter det att avtalet sagts upp, inte kan likställas med en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i dessa artiklar.

Rättegångskostnader

34 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 16 och 18 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den omständigheten att ett leasingföretag inte från leasetagaren kan återta de varor som ett avtal om finansiell leasing

gäller efter det att avtalet sagts på grund av leasetagarens avtalsbrott, trots de åtgärder som företaget vidtagit för att återta varorna och trots att någon ersättning ej har erhållits efter det att avtalet sagts upp, inte kan likställas med en leverans av varor mot ersättning i den mening som avses i dessa artiklar.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.