Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 8 maj 2013 *

”Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 18 c, 74 och 80 — Upphörande av den beskattningsbara ekonomiska verksamheten — Skattemyndighetens strykning av den skattskyldige ur mervärdesskatteregistret — Varor som har gett upphov till avdrag för mervärdesskatt behålls — Beskattningsunderlag — Marknadsvärde eller inköpsvärde — Bestämt vid den tidpunkt då transaktionen äger rum — Huruvida artikel 74 har direkt effekt”

I mål C-142/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Administrativen sad Varna (Bulgarien) genom beslut av den 9 mars 2012, som inkom till domstolen den 21 mars 2012, i målet

Hristomir Marinov, med firma Lampatov – H – Hristomir Marinov,

mot

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Jarašiūnas (referent) samt domarna A. Ó Caoimh och C. Toader,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Direktor na ”Direktsia Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, genom S. Zlateva, i egenskap av ombud,

— Bulgariens regering, genom Y. Atanasov och T. Ivanov, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom D. Roussanov och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska

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 18 c, 74 och 80 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktivet om mervärdesskatt).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hristomir Marinov, med firma Lampatov – H – Hristomir Marinov (nedan kallad Hristomir Marinov), och Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direktören för avdelningen ”Överklaganden och verkställighet” i Varna, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning (nedan kallad Direktor)). Målet rör ett beslut om eftertaxering avseende mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 18 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”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.”

4 I artikel 19 första stycket i detta direktiv föreskrivs följande:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott till ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.”

5 I artikel 72 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall med marknadsvärde avses hela det belopp som förvärvaren av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster äger rum, i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende leverantör eller tjänsteleverantör i den medlemsstat där transaktionen beskattas för att vid den tidpunkten erhålla ifrågavarande varor eller tjänster.

Om ingen jämförbar leverans av varor eller inget jämförbart tillhandahållande av tjänster kan fastställas, skall marknadsvärdet utgöras av följande:

1. Med avseende på varor, ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om det inte finns något inköpspris, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen.

…”

6 I artikel 73 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren … för dessa transaktioner …”

7 I artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs följande:

”Om en beskattningsbar person tar ut eller använder varor från sin rörelse eller om en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när han upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, som avses i artiklarna 16 och 18, skall beskattningsunderlaget utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum.”

8 Artikel 80 i direktivet om mervärdesskatt har följande lydelse:

”1. För att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt får medlemsstaterna i följande fall vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster där det föreligger familjeband eller andra nära personliga band, organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band enligt medlemsstatens definition skall motsvara marknadsvärdet:

a) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet och mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

b) Om ersättningen är lägre än marknadsvärdet, leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177 och leveransen eller tillhandahållandet omfattas av ett undantag från skatteplikt enligt artiklarna 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artiklarna 378.2, 379.2 eller artiklarna 380–390.

c) Om ersättningen är högre än marknadsvärdet och leverantören eller tillhandahållaren inte har full avdragsrätt enligt artiklarna 167–171 och artiklarna 173–177.

Vid tillämpningen av punkt 1 får även bandet mellan arbetsgivare och arbetstagare eller mellan arbetsgivaren och arbetstagarens familj eller alla andra personer som står arbetstagaren nära betraktas som juridiskt band.

…”

Bulgarisk rätt

9 I artikel 27 i den lydelse av mervärdesskattelagen (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63 av den 4 augusti 2006) (nedan kallad ZDDS) som är tillämplig i det nationella målet föreskrivs följande:

”…

3) Beskattningsunderlaget utgörs av marknadsvärdet vid följande transaktioner:

…

2. leverans av vara och/eller tillhandahållande av tjänst enligt artikel 111,

…”

10 I artikel 106 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Registreringens upphörande (avregistrering) enligt denna lag är ett förfarande varigenom den som blir avregistrerad från den tidpunkten inte längre har rätt att fakturera mervärdesskatten eller dra av ingående mervärdesskatt om inget annat stadgas i denna lag.

2) Registreringen upphör

1. på den registrerade personens begäran om det föreligger en tvingande eller fakultativ grund för avregistreringen,

2. på skattemyndighetens initiativ om

   a) den har funnit att det föreligger en tvingande grund för avregistrering,

   b) en situation enligt artikel 176 är för handen.”

11 I artikel 111 ZDDS föreskrivs följande:

”1) Vid avregistreringen antas det att personen utför transaktioner i den mening som avses i lagen med alla befintliga varor och/eller tjänster för vilka ingående mervärdesskatt har dragits av helt eller delvis och som utgör

1. tillgångar i den mening som avses i redovisningslagen (Zakon za schetovodstvoto), eller

2. tillgångar i den mening som avses i lagen om bolagsskatt (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) och som skiljer sig från de tillgångar som avses i punkt 1.

…”

12 I 1 § punkt 16 i tilläggsbestämmelserna till ZDDS föreskrivs följande:

”’Marknadsvärdet’ är det värde som avses i 1 § punkt 8 i tilläggsbestämmelserna till skatt- och socialförsäkringsprocesslagen (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr 105, av den 29 december 2005), vilket fastställs enligt de metoder som avses i 1 § punkt 10 i tilläggsbestämmelserna till skatt- och socialförsäkringsprocesslagen.”

13 I 1 § punkt 8 i tilläggsbestämmelserna till skatt- och socialförsäkringsprocesslagen föreskrivs följande:

”’Marknadsvärdet’ är det belopp exklusive mervärdes- och punktskatter som under samma villkor skulle erläggas för lika eller likartade varor eller tjänster på grund av en rättshandling mellan icke-närstående personer.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Av beslutet om hänskjutande framgår att Hristomir Marinov strukits ur mervärdesskatteregistret med verkan från den 4 november 2009 på grund av underlåtelse att uppfylla sina skyldigheter enligt ZDDS. Närmare bestämt hade Hristomir Marinov underlåtit att erlägga den mervärdesskatt som skulle betalas enligt mervärdesskattedeklarationerna för perioden april–juli 2009.

15 År 2010 blev Hristomir Marinovs räkenskaper föremål för skatterevision med avseende på perioden 1 januari 2007–4 november 2009. I samband med revisionen konstaterades att företaget hade leasat fordon och att det hade dragit av mervärdesskatt med ett sammanlagt belopp om 28 426,64 bulgariska lev (BGN) för samtliga leasingavgifter. Vid tidpunkten för avregistreringen innehade företaget dessa fordon och ytterligare fordon som företaget hade förvärvat och för vilka mervärdesskatt hade dragits av. Skattemyndigheten uppgav i sitt beslut om eftertaxering av den 27 april 2011 att Hristomir Marinov vid tidpunkten för avregistreringen använde sina tillgångar för skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i artikel 111 ZDDS.

16 Vad beträffar de fordon som tillhörde Hristomir Marinov fastställde nämnda myndighet, med tillämpning av artikel 27.3 led 2 ZDDS, beskattningsunderlaget för mervärdesskatten på grundval av fordonens ”marknadsvärde”, vilket hade fastställts i ett expertutlåtande. Mervärdesskatten på nämnda värde, vilken bedömdes motsvara 32 124,57 BGN, krävdes därefter åter.

17 Efter det att Direktor hade avslagit Hristomir Marinovs begäran om omprövning av beslutet om eftertaxering väckte Hristomir Marinov talan vid Administrativen sad – Varna. Hristomir Marinov ifrågasatte den bedömning som hade gjorts av tillgångarna baserad på deras ”marknadsvärde”. Enligt Hristomir Marinov borde tillgångarnas värdeminskning efter införskaffandet ha beaktats. Hristomir Marinov krävde att en expert skulle anlitas för att fastställa tillgångarnas värde enligt de regler som var tillämpliga vid tidpunkten för avregistreringen.

18 Motparten i målet vid den nationella domstolen har bestritt talan med hänvisning till att det marknadsvärde som ska beaktas enligt nationell lagstiftning motsvarar det inköpsvärde till vilket det hänvisas i artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt, eftersom det handlar om det pris som fastställs av utbud och efterfrågan på marknaden.

19 Eftersom den hänskjutande domstolen måste fastställa beskattningsunderlaget och mervärdesskatteskuldens storlek undrar den huruvida artikel 27.3 led 2 ZDDS, enligt vilken tillgångarnas marknadsvärde ska beaktas, är förenlig med artiklarna 18 c, 74 och 80 i direktivet om mervärdesskatt.

20 Till att börja med undrar den hänskjutande domstolen huruvida avregistreringen med stöd av artikel 106.1 ZDDS omfattas av tillämpningsområdet för artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt.

21 Om så är fallet önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 27.3 led 2 ZDDS, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av tillgångarnas marknadsvärde, är förenlig med artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt, å ena sidan, och med artikel 80 i nämnda direktiv, å andra sidan. I den sistnämnda artikeln räknas de fall upp i vilka marknadsvärdet kan användas som beskattningsunderlag. Om så är fallet undrar den hänskjutande domstolen om artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt är direkt tillämplig.

22 Slutligen önskar den hänskjutande domstolen, med hänvisning till att tillgångarnas skick inte beaktas i bulgarisk rätt, få klarhet i – under förutsättning att artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt är direkt tillämplig – i vilken mån som värdeminskningar som inträtt efter införskaffandet av tillgångar ska beaktas vid fastställandet av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten för de transaktioner som avses i artikel 18 c i nämnda direktiv.

23 Mot denna bakgrund beslutade Administrativen sad – Varna att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 18 c i [direktivet om mervärdesskatt] tolkas så, att den även omfattar fall i vilka beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör på grund av att den beskattningsbara personen, till följd av avregistrering, inte längre har möjlighet att fakturera eller dra av sådan skatt?

2) Utgör artiklarna 74 och 80 i [direktivet om mervärdesskatt] hinder för tillämpningen av en nationell bestämmelse som föreskriver att beskattningsunderlaget för en transaktion – för det fall den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphör – ska utgöras av marknadsvärdet på de vid avregistreringen befintliga tillgångarna?

3) Har artikel 74 i [direktivet om mervärdesskatt] direkt effekt?

4) Är längden på perioden mellan förvärvet av tillgångarna och den beskattningsbara ekonomiska verksamhetens upphörande, liksom värdeminskningar som äger rum efter förvärvet av tillgångarna, av betydelse vid fastställandet av beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 74 i [direktivet om mervärdesskatt]?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt ska tolkas så, att den även avser fall i vilka en person har upphört att bedriva beskattningsbar ekonomisk verksamhet med anledning av att vederbörande har strukits ur mervärdesskatteregistret.

25 Det ska erinras om att enligt artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt får med leverans av varor mot ersättning likställas när en beskattningsbar person eller hans efterföljande rättsinnehavare behåller varor när de upphör att bedriva en beskattningsbar ekonomisk verksamhet, om avdragsrätt förelegat för mervärdesskatten på varorna. Undantag görs för de fall som avses i artikel 19 i nämnda direktiv.

26 Av lydelsen av artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt framgår att denna artikel avser fall i vilka beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphört i allmänhet, utan att någon åtskillnad görs med avseende på skälen till eller omständigheterna kring verksamhetens upphörande. De enda fall som undantas är de som avses i artikel 19 i direktivet om mervärdesskatt.

27 Det huvudsakliga syftet med artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt är nämligen att förhindra att det slutliga nyttjandet av varor som har gett upphov till avdragsrätt inte beskattas till följd av att beskattningsbar verksamhet upphört, oberoende av skälen härför och de aktuella omständigheterna.

28 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt ska tolkas så, att den även avser fall i vilka beskattningsbar ekonomisk verksamhet har upphört till följd av att den skattskyldiga har strukits ur mervärdesskatteregistret.

Den andra och den fjärde frågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 74 och 80 i direktivet om mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en transaktions beskattningsunderlag när beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör utgörs av ”marknadsvärdet” på de varor som den skattskyldiga personen innehar vid tidpunkten för upphörandet, och i vilken varornas värdeutveckling mellan det att de förvärvades och den tidpunkt då den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphörde inte beaktas.

30 Domstolen konstaterar att fastställandet av beskattningsunderlaget för en sådan transaktion som avses i artikel 18 c i direktivet om mervärdesskatt omfattas av artikel 74 i samma direktiv, och inte av artikel 80 däri. Enligt domstolens rättspraxis är nämligen de tillämpningsvillkor som anges i den sistnämnda artikeln uttömmande och det går inte att med stöd av denna bestämmelse föreskriva i nationell lagstiftning att beskattningsunderlaget utgörs av transaktionens marknadsvärde i andra fall än dem som anges i ovannämnda bestämmelse (se dom av den 26 april 2012 i de förenade målen C-621/10 och C-129/11, Balkan and Sea Properties och Provadinvest, punkterna 45, 51 och 52). Av beslutet om hänskjutande framgår emellertid inte att det i förevarande fall är fråga om ett av de fall som räknas upp i nämnda artikel 80.

31 I artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt föreskrivs att för sådana transaktioner som transaktionen i det nationella målet ska beskattningsunderlaget utgöras av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av ett inköpspris, självkostnadspris, bestämda vid den tidpunkt då transaktionerna äger rum. Denna artikel utgör ett undantag från huvudregeln i artikel 73.

32 Domstolen har redan fastställt att med ”ett vid uttagstillfället fastställt inköpspris”, i den mening som avses i artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt, ska förstås varans restvärde vid uttagstillfället (se dom av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, REG 2001, s. I-4049, punkt 80). Med avseende på en transaktion som rörde tillgångar vilka tillika omfattades av denna artikel har domstolen också preciserat att beskattningsunderlaget utgjordes av värdet av tillgången i fråga vid tidpunkten för uttaget, vilket motsvarar priset på marknaden för liknande tillgångar med beaktande av kostnaden för omvandlingen av tillgången (se bland annat dom av den 8 november 2012 i mål C-299/11, Gemeente Vlaardingen, punkt 30).

33 Av detta följer att beskattningsunderlaget för transaktionen när beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör utgörs av värdet på tillgångarna i fråga, fastställt vid tidpunkten för nämnda upphörande, vilket innebär att nämnda tillgångars värdeutveckling mellan förvärvet av densamma och upphörandet beaktas.

34 Enligt artikel 27.3 ZDDS utgörs beskattningsunderlaget för sådana transaktioner som är aktuella i det nationella målet av ”marknadsvärdet”. I bulgarisk rätt definieras marknadsvärdet som det belopp som under samma villkor skulle erläggas för lika eller likartade varor mellan icke-närstående personer. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida ”marknadsvärdet”, i den mening

som avses i denna bestämmelse, såsom den tolkats och tillämpats av den bulgariska skattemyndigheten, i praktiken motsvarar varornas restvärde när den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphörde.

35 Den andra och den fjärde frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en transaktions beskattningsunderlag när beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör utgörs av marknadsvärdet på de varor som den skattskyldiga personen innehar vid tidpunkten för upphörandet, om inte detta värde i praktiken motsvarar nämnda varors restvärde vid denna tidpunkt och varornas värdeutveckling mellan det att de förvärvades och den tidpunkt då den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphörde sålunda har beaktats.

Den tredje frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt har direkt effekt.

37 Det framgår av domstolens fasta praxis att enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se dom av den 19 december 2012 i mål C-549/11, Orfey Balgaria, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

38 Villkoren för fastställande av beskattningsunderlaget för transaktioner med varor som en skattskyldig genomför när vederbörandes ekonomiska verksamhet upphör anges klart och ovillkorligt i artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt. Denna bestämmelse uppfyller således ovannämnda villkor.

39 Enligt fast rättspraxis ankommer det dessutom på den nationella domstolen att, med utnyttjande av det utrymme för skönsmässig bedömning som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa en nationell bestämmelse på ett sätt som står i överensstämmelse med kraven enligt unionsrätten. Om en sådan tolkning inte är möjlig ska den nationella domstolen underlåta att tillämpa bestämmelser i den nationella lagstiftningen som strider mot dessa krav (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Balkan and Sea Properties och Provadinvest, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

40 Den tredje frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt har direkt effekt.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artikel 18 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den även avser fall i vilka beskattningsbar ekonomisk verksamhet har upphört till följd av att den skattskyldiga har strukits ur mervärdesskatteregistret.**

2) Artikel 74 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken en transaktions beskattningsunderlag när beskattningsbar ekonomisk verksamhet upphör utgörs av marknadsvärdet på de varor som den skattskyldiga personen innehar vid tidpunkten för upphörandet, om inte detta värde i praktiken motsvarar nämnda varors restvärde vid denna tidpunkt och varornas värdeutveckling mellan det att de förvärvades och den tidpunkt då den beskattningsbara ekonomiska verksamheten upphörde sålunda har beaktats.

3) Artikel 74 i direktivet om mervärdesskatt har direkt effekt.

Underskrifter