Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 7 november 2013*

”Beskattning — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 73 och 78 — Fysiska personers transaktioner avseende fast egendom — Dessa transaktioner har kvalificerats som beskattningsbara transaktioner — Fastställande av den mervärdesskatt som ska erläggas när parterna inte reglerat detta då avtalet ingicks — Fråga om leverantören har möjlighet eller inte att återfå mervärdesskatten av förvärvaren — Följder”

I de förenade målen C-249/12 och C-250/12,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien), av den 15 mars 2012, som inkom till domstolen den 22 maj 2012, i målen

Corina-Hrisi Tulică

mot

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

och

Călin Ion Plavoșin

mot

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: rumänska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Rumäniens regering, genom R.-H. Radu, R.-M. Giurescu och A.-L. Crișan, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom L. Bouyon och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), i synnerhet artiklarna 73 och 78 däri.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan Corina-Hrisi Tulică och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för prövning av överklaganden), och mellan Călin Ion Plavoșin och Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (generaldirektoratet för offentliga finanser i Timiș – avdelningen för prövning av överklaganden). Målen gäller fastställelse av den mervärdesskatt som ska erläggas då parterna inte reglerat detta när priset för den levererade varan avtalades.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Skäl 7 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

4 I artikel 1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Genom detta direktiv fastställs det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

2. Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

5 I artikel 73 i direktivet anges 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 eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6 I artikel 78 i direktivet föreskrivs:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.

För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.”

Rumänsk rätt

7 Artikel 125 bis i lag nr 571/2003 om beskattning, i den version som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om beskattning), återfinns i avdelning VI med rubriken ”Mervärdesskatt”. Nämnda artikel 125 bis har rubriken ”Betydelsen av vissa begrepp och uttryck” och lyder som följer:

”1. Vid tillämpningen av detta avsnitt ska nedanstående begrepp och uttryck ha följande betydelse:

...

5. ’Beskattningsunderlag’: Motvärdet för en leverans av beskattningsbara varor eller tillhandahållande av beskattningsbara tjänster, för en beskattningsbar import eller ett beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv, när transaktionen skett. Värdet ska fastställas i enlighet med kapitel 7.

...”

8 Artikel 137 i lagen om beskattning, med rubriken ”Beskattningsunderlaget vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet”, har följande lydelse:

”1. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt består av:

a) För leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.

...

2. Följande poster ska ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter och övriga pålagor, såvida inte annat stadgas i lag, med undantag för själva mervärdesskatten.

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren. Kostnader som leverantören av varan eller tjänsten fakturerar förvärvaren som är föremål för ett separat avtal och som hänger samman med leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten ska betraktas som bikostnader.”

9 Civillagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

”Artikel 962

Avtalets föremål är den skyldighet som båda, eller en av parterna, ikläder sig.

...

Artikel 969

Avtal som lagligen ingåtts har verkan av lag mellan de avtalsslutande parterna. Avtal kan sägas upp gemensamt av parterna, eller på de grunder som lagen medger.

Artikel 970

Avtal ska fullgöras i god tro. Parterna är bundna av vad som stadgas i avtalet men även av vad som följer av skälighet, sedvänja eller lag beträffande skyldigheten med hänsyn till dess art.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Corina-Hrisi Tulică och Călin Ion Plavoşin har ingått ett stort antal avtal om överlåtelse av fast egendom. Mellan år 2007 och år 2008 ingicks 134 avtal och mellan år 2007 och år 2009 ingicks 15 avtal.

11 Varken Corina-Hrisi Tulică eller Călin Ion Plavoşin reglerade frågan om mervärdesskatt när överlåtelseavtalen ingicks.

12 Sedan transaktionerna genomförts och efter det att kontroller vidtagits konstaterade skattemyndigheten att den verksamhet som Corina-Hrisi Tulică och Călin Ion Plavoşin bedrev utgjorde en ekonomisk verksamhet.

13 Skattemyndigheten betraktade dem följaktligen automatiskt som beskattningsbara personer och tillställde dem beslut om beskattning i vilka de avkrävdes mervärdesskatt. Mervärdesskatten beräknades genom att skattebeloppet lades till det pris som parterna avtalat om. Vidare utkrävdes dröjsmålsränta på skatten.

14 Under förfarandet som ledde fram till mål C-249/12 har Corina-Hrisi Tulică gjort gällande att skattemyndighetens praxis att beräkna mervärdesskatten genom att öka det avtalade priset med skattebeloppet strider mot flera rättsprinciper, bland annat principen om avtalsfrihet. Mervärdesskatten är en del av priset och inte något som ska läggas till detta. Det är inte alls uppenbart att förvärvaren skulle ha köpt fastigheten under de omständigheter som skattemyndigheten förordar. Den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver kan inte längre återfås av förvärvaren, eftersom den inte omfattas av avtalet och inte kan göras gällande gentemot vederbörande varken såsom en skyldighet enligt avtalet eller såsom en lagstadgad utomobligatorisk skyldighet.

15 Skattemyndigheten har å sin sida med stöd av bestämmelserna i artikel 137 i lagen om beskattning hävdat att det pris som avtalsparterna kommit överens om ska tjäna som beräkningsunderlag för att fastställa den mervärdesskatt som ska erläggas.

16 Corina-Hrisi Tulică väckte talan vid Curtea de Apel Bucureşti (domstol i andra instans i Bukarest), som ogillade talan.

17 Corina-Hrisi Tulică överklagade Curtea de Apel Bucureştis dom till Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie (Högsta domstolen).

18 I sitt överklagande har hon bland annat upprepat sin argumentation att beskattningsunderlaget fastställts på ett felaktigt sätt. Till stöd för sin argumentation åberopade hon punkterna 26 och 27 i domen av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339).

19 Under förfarandet vid Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie publicerade centrala skattekommittén tolkningsföreskrifter nr 2, av den 12 april 2011, i *Monitorul Oficial al României* nº 278, av den 20 april 2011 (nedan kallade tolkningsföreskrifter nr 2/2011). Den nämnda kommittén antog föreskrifterna inom ramen för sin uppgift att samordna tillämpningen av skattelagstiftningen. I föreskrifterna fastställs skattemyndighetens tillvägagångssätt vid fastställande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt. Föreskrifterna har följande lydelse:

”... [V]id beskattningsbara leveranser av byggnader och mark, ska den tillhörande mervärdesskatten beräknas utifrån partsviljan såsom denna framgår av avtal eller annan bevisning som framlagts i enlighet med den rumänska regeringens beslut nr 92/2003 på följande sätt ...:

a) Mervärdesskattesatsen ska tillämpas på leveransens motvärde ... när

   1) parterna har avtalat att mervärdesskatten inte ska ingå i leveransens motvärde, eller

   2) parterna inte har avtalat någonting avseende mervärdesskatt.

b) Metoden med omvänd beräkning ska tillämpas ... för det fall parterna avtalat att mervärdesskatten ska tas med i leveransens motvärde.”

20 Under förfarandet som ledde fram till mål C-250/12, har Călin Ion Plavoşin gjort gällande att tillägget för mervärdesskatt till det belopp som utgjorde ersättning för försäljningen var oförenligt med det avtal som parterna ingått och hade verkningar som stred mot mervärdesskattens syfte. Skatten kan enligt honom inte tas ut av leverantören, eftersom den till sin natur är en konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten.

21 När överlåtelseavtalet inte innehåller någon uppgift om mervärdesskatt ska den skatt som ska erläggas, enligt Călin Ion Plavoşin, beräknas utifrån ett belopp som motsvarar det pris som parterna kommit överens om, minskat med skattens totala värde. Det belopp som förvärvaren betalar ska således omfatta såväl det pris som ska erläggas till leverantören som mervärdesskatten.

22 Skattemyndigheten har åberopat tolkningsföreskrifter nr 2/2011 som bekräftar denna myndighets tillvägagångssätt vid beräkningen av den tillämpliga mervärdesskatten.

23 Călin Ion Plavoşin överklagade till Curtea de Apel Timişoara (domstol i andra instans i Timişoara), vilken ogillade överklagandet.

24 Călin Ion Plavoşin överklagade Curtea de Apel Timişoaras avgörande till Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

25 Înalta Curte de Casație și Justiție är osäker på om tolkningsföreskrifter nr 2/2011 är korrekta, med hänsyn till uttrycket ”den ersättning som … har erhållit[s]” samt räckvidden av artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet, när parterna inte avtalat något om mervärdesskatten vid en överlåtelse. Înalta Curte de Casație și Justiție beslutade därför att vilandeförklara målet och, i vart och ett av de mål som nämnda domstol ska pröva, ställa nedanstående tolkningsfråga:

”Om en [leverantör] av fast egendom omkvalificeras till beskattningsbar person avseende mervärdesskatt och parterna avtalar om ersättningen (priset) för överlåtelsen av fastigheten utan att nämna något om mervärdesskatt, ska då artiklarna 73 och 78 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att beskattningsunderlaget utgörs av

a) den ersättning (det pris) för leveransen av egendomen som parterna avtalat efter avdrag för ett belopp för mervärdesskatten, eller

b) den ersättning (det pris) för leveransen av egendomen som parterna avtalat?”

26 Genom beslut av domstolens ordförande av den 22 juni 2012 har målen C-249/12 och C-250/12 förenats vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida det pris som överenskommits för en vara – när det har fastställts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt angetts och leverantören av varan är den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten på den beskattningsbara transaktionen – med hänsyn till artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet ska anses som ett pris som redan inkluderar mervärdesskatt eller som ett pris exklusive mervärdesskatt som ska ökas med denna skatt.

28 Det framgår av handlingarna i målet att klagandena i de nationella målen har levererat fast egendom och är betalningsskyldiga för mervärdesskatten på de beskattningsbara transaktioner som de genomfört. Av handlingarna framgår även att parterna i de avtal som är aktuella i de nationella målen inte avtalat något vad gäller mervärdesskatten då de fastställde priset för den fasta egendom som överlåtelserna avser. Den hänskjutande domstolen har däremot inte lämnat några uppgifter om huruvida överlåtarna har möjlighet eller inte enligt nationell rätt att, utöver det överenskomna priset, från förvärvarna återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten utkräver.

29 Corina-Hrisi Tulică och Călin Ion Plavoșin anser liksom Europeiska kommissionen att mervärdesskatt till sin natur är en konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten och som därför inte kan åläggas leverantören. Mervärdesskatt ska således vara en beståndsdel av priset och inte något som läggs till priset.

30 Rumäniens regering anser att man för att fastställa den ersättning som leverantören har erhållit – vilken har ett subjektivt värde – ska utgå ifrån partsviljan och anse att ersättningen utgörs av det belopp som leverantören förväntade sig att erhålla och som förvärvaren var beredd att betala. Beloppet utgörs i förevarande fall av det pris som fastställts i avtalet utan avdrag för mervärdesskatt.

31 Denna regering har tillagt att om man skulle anse att ersättningen utgjordes av priset för den levererade varan, med avdrag för mervärdesskatten, skulle leverantören gynnas i förhållande till sina konkurrenter. Detta skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet och skulle kunna främja oegentligheter av den typ som leverantörerna i de nationella målen har ägnat sig åt.

32 Domstolen erinrar härvid om att det följer av artiklarna 1.2 och 73 i mervärdesskattedirektivet att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt består i att tillämpa en allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, och att beskattningsunderlaget ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner. I artikel 78 i direktivet anges ett antal poster som ska ingå i beskattningsunderlaget. Enligt artikel 78 a i det nämnda direktivet ska mervärdesskatt inte ingå i underlaget.

33 Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgörs beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av vara eller tjänst mot vederlag, av den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller. Denna ersättning utgör det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier (se, bland annat, dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, REG 1981, s. 445, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 6, s. 23, och av den 26 april 2012 i de förenade målen C-621/10 och C-129/11, Balkan and Sea Properties och Provadinvest, punkt 43).

34 Denna bestämmelse ska tillämpas i överensstämmelse med den grundläggande principen i direktivet, som består i att mervärdesskattesystemet avser att enbart belasta slutkonsumenten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 19, och beslut av den 9 december 2011 i mål C-69/11, Connoisseur Belgium, punkt 21).

35 När ett avtal om överlåtelse har ingåtts utan att något har angetts om mervärdesskatten – i en situation där leverantören enligt nationell rätt inte av förvärvaren kan återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver i efterhand – skulle det förhållandet att det fullständiga priset utan avdrag för mervärdesskatt utgör det underlag på vilket mervärdesskatten ska tillämpas leda till att mervärdesskatten kommer att belasta leverantören och skulle därmed strida mot principen att mervärdesskatt är en konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten.

36 Ett sådant beaktande skulle för övrigt strida mot - principen att skattemyndigheten inte kan erhålla ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har uppburit (se domen i det ovannämnda målet Elida Gibbs, punkt 24, dom av den 3 juli 1997 i mål C-330/95, Goldsmiths, REG 1997, s. I-3801, punkt 15, samt domen i de ovannämnda förenade målen Balkan and Sea Properties och Provadinvest, punkt 44).

37 Det förhåller sig däremot annorlunda för det fall en leverantör enligt nationell rätt har möjlighet att göra tillägg till det avtalade priset för den mervärdesskatt som är tillämplig på transaktionen och återfå denna av den som förvärvat varan.

38 Det ska vidare understrykas att en av mervärdesskattens väsentliga egenskaper är att denna skatt är exakt proportionell mot priset för de berörda varorna och tjänsterna. Samtliga leverantörer bidrar således till betalningen av mervärdesskatten i proportion till det totala belopp som uppburits för de sålda varorna.

39 I förevarande fall ankommer det på den nationella domstolen att kontrollera om leverantörerna enligt rumänsk rätt har möjlighet att från förvärvarna återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver i efterhand.

40 Om kontrollen skulle visa att det inte är möjligt att återfå mervärdesskatten innebär detta att mervärdesskattedirektivet utgör hinder mot en sådan regel som den som föreskrivs i tolkningsföreskrifter nr 2/2011.

41 Rumäniens regering har hävdat att en regel likt den som är aktuell i det nationella målet leder till att personer avskräcks från att begå oegentligheter. Domstolen vill härvid påpeka att varje medlemsstat har behörighet att vidta de lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder som krävs för att mervärdesskatt ska kunna uppbäras i sin helhet, samt för att bekämpa skatteundandragande. Medlemsstaterna är tillika skyldiga att vidta sådana åtgärder (dom av den 26 februari 2013 i mål C-617/10, Åkerberg Fransson, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

42 Dessa åtgärder får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de eftersträvade målen (dom av den 12 juli 2012 i mål C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkt 67 och där angiven rättspraxis). Så skulle emellertid just bli fallet med den regel som är aktuell i det nationella målet om det skulle visa sig att den leder till en situation där mervärdesskatten belastar leverantören och således inte uppbärs på ett sätt som är förenligt med den grundläggande principen i systemet med mervärdesskatt, vilken nämnts i punkt 34 i förevarande dom.

43 Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden ska den ställda frågan besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet, i synnerhet artiklarna 73 och 78 däri, ska tolkas så, att när priset för en vara har fastställts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt angetts och leverantören av varan är den person som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska erläggas för den beskattningsbara transaktionen, ska det avtalade priset – för det fall leverantören inte har möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver – betraktas som ett pris som redan inbegriper mervärdesskatt.

Rättegångskostnader

44 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 (tredje avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i synnerhet artiklarna 73 och 78 däri, ska tolkas så, att när priset för en vara har fastställts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt angetts och leverantören av varan är den person som är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som ska erläggas för den beskattningsbara transaktionen, ska det avtalade priset – för det fall leverantören inte har möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver – betraktas som ett pris som redan inbegriper mervärdesskatt.

Underskrifter