

## Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

3 juli 2019 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsunderlag – Nedsättning – Principen om skatteneutralitet – Leasingavtal som hävts på grund av utebliven avbetalning – Ändringsbeslut – Tillämpningsområde – Beskattningsbara transaktioner – Leverans av varor mot ersättning – Betalning av en 'ersättning' för hävning till dess att avtalet löper ut – Domstolens behörighet”

I mål C-242/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 26 mars 2018, som inkom till domstolen den 5 april 2018, i målet

**”UniCredit Leasing” EAD**

mot

**Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP),**

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”UniCredit Leasing” EAD, genom I. Dimitrova och M. Raykov, advokati,
- Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), genom N. Kalistratov, i egenskap av ombud,
- Bulgariens regering, genom E. Petranova och T. Mitova, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, Y. Marinova och P. Mihaylova, samtliga 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 artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan "UniCredit Leasing" EAD (nedan kallat Unicredit) och Direktor na Direksia "Obzhlavane i danachno-osiguritelna praktika" - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (direktören för enheten "Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden" i staden Sofia vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning (NAP), Bulgarien) (nedan kallad Direktor) angående den sistnämndas beslut att inte medge rättelse av den ingående mervärdesskatt som Unicredit har betalat och som avser utebliven avbetalning enligt ett leasingavtal.

## Tillämpliga bestämmelser

### Unionsrätt

*Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen*

3 Artikel 2 i akten om villkoren för Republiken Bulgariens och Rumäniens anslutning och om anpassning av de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen av den 25 april 2005 (EUT L 157, 2005, s. 203) har följande lydelse:

"Från och med dagen för anslutningen skall bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i rättsakter som har antagits av institutionerna och Europeiska centralbanken före anslutningen vara bindande för Bulgarien och Rumänien och skall tillämpas i dessa stater på de villkor som anges i de fördragen och i denna akt."

*Mervärdesskattedirektivet*

4 I artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1 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".

5 I artikel 14 i detta direktiv 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:

a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.

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.

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

3. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som leverans av varor.”

6 I artikel 63 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

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

8 Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

9 I artikel 273 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

## **Bulgarisk rätt**

10 I artikel 6 i Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (lag om mervärdesskatt) (DV nr 63 av den 4 augusti 2006, i kraft sedan den 1 januari 2007) (nedan kallad ZDDS) föreskrivs följande:

”(1) Med leverans av varor avses i denna lag överföring av äganderätten eller en annan sakrätt i varorna.

I denna lag ska även följande anses utgöra leverans av varor:

...

3. (ändrad i DV nr 101 från år 2013, i kraft sedan den 1 januari 2014) Det faktiska tillhandahållandet av varor enligt ett leasingavtal som uttryckligen föreskriver överföring av äganderätten till dessa varor. Denna bestämmelse ska också gälla om leasingavtalet endast föreskriver en möjlighet att överföra äganderätten till varorna och summan av de hyror som

förfaller till betalning enligt detta avtal, utan ränta enligt artikel 46.1 (1), är samma som det normala priset på varorna vid tidpunkten för tillhandahållandet ... ”.

11 I artikel 115 ZDDS stadgas följande:

”(1) För det fall beskattningsunderlaget ändras eller leveransen hävs efter det att faktura har utfärdats, ska leverantören utfärda en nota som hänför sig till denna faktura.

(2) (kompletterad i DV nr 97 från 2016, i kraft sedan den 1 januari 2017) Notan ska utfärdas inom fem dagar efter den händelse som avses i punkt 1, och när den avser en leverans för vilken en faktura har utfärdats som anger den mervärdesskatt som tagits ut på en förskottsbetalning, inom fem dagar räknat från dagen för återbetalning, kompensation eller annan reglering mot ersättning av förskottet, för det belopp som återbetalas, avräknas eller regleras mot ersättning på annat sätt.

(3) När beskattningsunderlaget höjs ska en debetnota utfärdas. När beskattningsunderlaget sänks eller leveransen ställs in utfärdas en kreditnota.

(4) Utöver de väsentliga delar som avses i artikel 114 ska det i en nota till en faktura anges

1. nummer och datum på den faktura för vilken notan utfärdas,

2. skälet till utfärdandet av denna nota.

(5) En nota ska utfärdas i minst två exemplar: en till leverantören och en till mottagaren.

(6) Vid avbeställning eller hävning av ett leasingavtal som avses i artikel 6.2 (3) ska leverantören utfärda en kreditnota som motsvarar skillnaden mellan beskattningsunderlaget för leveransen i den mening som avses i artikel 6.2 (3) och det belopp som återstår enligt nämnda avtal, efter avdrag för mervärdesskatt enligt denna lag.

(7) (ny, DV nr 94 från 2012, i kraft sedan den 1 januari 2013) Notan avseende en faktura behöver inte innehålla de väsentliga uppgifter som avses i artikel 114.1 (12), (14) och (15), ..., med undantag för när notan gäller en transaktion för vilken platsen för fullgörande är belägen på en medlemsstats territorium, en gemenskapsintern transaktion eller distansförsäljning av varor. ”

12 I artikel 116 ZDDS föreskrivs följande:

”(1) Ändringar av och tillägg till fakturor och tillhörande noter är inte tillåtna. Felaktigt upprättade eller ändrade handlingar ogiltigförklaras, och nya upprättas.

(2) Utfärdade fakturor och tillhörande noter på vilka mervärdesskatt inte anges trots att den borde anges anses också vara felaktigt upprättade.

(3) Utfärdade fakturor och tillhörande noter på vilka mervärdesskatt anges trots att den inte borde anges anses också vara felaktigt upprättade.

(4) Om handlingar som upprättats eller ändrats på ett felaktigt sätt har förts in i leverantörens eller mottagarens bokföring, är det nödvändigt att för var och en av parterna upprätta en rapport som anger

1. skälet till ogiltigförklaring,

2. nummer och datum för den handling som ogiltigförklarats,

3. nummer och datum för utfärdande av den nya handlingen,

4. underskrift av de personer som har upprättat rapporten för var och en av parterna.

(5) Samtliga kopior av de ogiltigförklarade handlingarna ska förvaras av utställaren och registreras i leverantörens och mottagarens räkenskaper i enlighet med tillämpningsbestämmelserna för denna lag.”

13 I artikel 9 i övergångs- och slutbestämmelserna till ZDDS föreskrivs följande:

”(1) Om varor genom ett leasingavtal görs fysiskt tillgängliga innan denna lag träder i kraft ska alla efterföljande betalningar (månatliga inbetalningar) enligt det avtalet som förfaller till betalning efter ikraftträdandet av [ZDDS] betraktas som enskilda transaktioner för vilka den beskattningsgrundande händelsen infaller på betalningsdagen eller, om det infaller tidigare, det datum då betalningen förföll till betalning.

(2) Punkt 1 ska tillämpas endast om den beskattningsbara personen (leverantören) inom en månad från det att [ZDDS] trätt i kraft till den nationella skattemyndighetens territoriella direktorat till vilket vederbörande hör lämnar in en förteckning som innehåller följande uppgifter:

1. mottagaren enligt de avtal som avses i punkt 1,

2. antalet och storleken på de månatliga inbetalningarna enligt samtliga avtal för vilka en skattehandling har utfärdats men vilka inte har betalats in,

3. antalet och storleken på de månatliga inbetalningarna enligt samtliga avtal för vilka den beskattningsgrundande händelsen i den mening som avses i punkt 1 inträffar efter ikraftträdandet av denna lag.

(3) För avtal som inte ingår i en förteckning som lämnats in i enlighet med punkt 2 ska den beskattningsbara personen, den dag [ZDDS] träder i kraft, anses genomföra en transaktion i den mening som avses i artikel 6.2 (3), för vilken beskattningsunderlaget motsvarar summan av de månatliga inbetalningarna som förfaller efter ikraftträdandet av [ZDDS], utan den mervärdesskatt som ska betalas för dem.”

14 I artikel 128 i Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (processlagen om skatt och social trygghet) (DV nr 105, av den 29 december 2005, i kraft sedan den 1 januari 2006) (nedan kallad DOPK) föreskrivs följande:

”(1) Felaktigt utbetalda eller mottagna belopp, med avseende på skatter, obligatoriska socialförsäkringsavgifter, böter och ekonomiska påföljder som påförts av skattemyndigheten, samt belopp som kan komma att återbetalas av den nationella skattemyndigheten i enlighet med skatte- eller socialförsäkringslagstiftningen, ska kvittas av skattemyndigheten vid återbetalning av den utkrävbara offentliga skuld som uppbärs av den nationella skattemyndigheten. Det är möjligt att kvitta med en viss skuld när gäldenärens skuld förfaller till betalning innan den preskriberats. ...”

15 I artikel 129 DOPK föreskrivs följande:

”(1) Skattemyndigheten kan fatta beslut om kvittning eller återbetalning ex officio eller efter skriftlig ansökan från den berörda personen. En begäran om kvittning eller återbetalning ska prövas om den lämnas in inom fem år från den första januari året efter det att den beskattningsgrundande händelsen för återbetalningen inträffade, såvida inte annat föreskrivs i lagen. ...

...

(3) (kompletterad i DV nr 108 från 2007) Beslut om kvittning eller återbetalning ska utfärdas inom 30 dagar från mottagandet av begäran om ingen kontroll har beordrats före utgången av denna tidsfrist. Även när fråga är om kvittning eller återbetalning, inklusive när det beslut som avses i första meningen har överklagats, kan skatteskulder eller obligatoriska socialavgifter bli föremål för en kontroll. För det fall beslut överklagas på rättslig väg är det möjligt att utfärda ett ändrat beslut fram till dess att domstolsbeslutet träder i kraft. ...

(7) Beslut om kvittning eller återbetalning kan överklagas i enlighet med bestämmelserna om överklagande av ändringsbeslut.”

16 Artikel 133 DOPK har följande lydelse:

”(1) En skatteskuld eller en skuld som avser socialförsäkringsavgifter vilken har fastställts genom ändringsbeslut, vilket har trätt i kraft och som inte har utgjort föremål för rättslig prövning, kan ändras på skattemyndigheternas initiativ eller på begäran av den berörda personen.

(2) Skulden ändras av följande skäl:

1. När nya omständigheter eller nya skriftliga bevis framkommer vilka är nödvändiga för att fastställa skatteskulderna eller skulderna av obligatoriska sociala avgifter vilka den person eller myndighet som har utfärdat ändringsbeslutet inte kan ha haft kännedom om före

a) utfärdandet av ändringsbeslutet, när detta beslut inte har överklagats,

b) ikraftträdandet av ändringsbeslutet, när detta beslut har överklagats.

2. Om en domstol efter att talan har väckts i vederbörlig ordning finner att skriftliga förklaringar från en tredje part, sakkunnigutlåtanden, skriftliga förklaringar, på grundval av vilka skatteskulden eller skulden av obligatoriska sociala avgifter fastställts, är felaktiga eller att mottagaren av beslutet, hans eller hennes företrädare, eller den skattemyndighet som har deltagit i fastställandet av skatten eller av de obligatoriska sociala avgifterna eller som har prövat överklagandet av ändringsbeslutet, har begått ett brott.

3. När fastställandet av skatteskulden grundar sig på en handling vilken har fastställts vara felaktig, innehålla felaktiga uppgifter eller vilken har ändrats i vederbörlig ordning på rättslig väg.

4. När fastställandet av datumet grundar sig på en rättsakt som härrör från en domstol eller en annan statlig myndighet och denna rättsakt sedermera har ogiltigförklarats.

5. När ett annat motstridigt ändringsbeslut vilket har trätt i kraft har utfärdats för samma skulder, för samma period och för samma beskattningsbara person. ...”

17 Artikel 134 DOPK har följande lydelse:

”(1) (kompletterad i DV nr 94 från 2015, i kraft sedan den 1 januari 2016) Den skattemyndighet som identifierar ett skäl till ändring i enlighet med artikel 133.2 ska informera det territoriella direktoratet genom att motivera förekomsten av skälet. Efter att ha bedömt förekomsten av ett skäl för ändring kan det territoriella direktoratet anförtro eller besluta att delegera en kontroll för att ändra en redan fastställd skatteskuld eller skuld avseende obligatoriska sociala avgifter.

(2) En berörd person kan lämna in en skriftlig ansökan till det territoriella direktoratet och bifoga de

bevis han eller hon har åberopat.

(3) Ändringen är tillåten om beslutet om kontroll utfärdas eller om begäran om ändring inges inom tre månader från det att skälet till ändringen blev känt och före utgången av den tidsfrist som fastställs i artikel 109.

(4) Inom 30 dagar efter inlämnandet av den ansökan som avses i punkt 2 ska det territoriella direktoratet beordra eller avslå en kontroll genom motiverat beslut. En kopia av beslutet om avslag ska skickas till den person som lämnade in ansökan inom sju dagar efter det att beslutet fattades, dock senast 14 dagar efter det att den tidsfrist som avses i första meningen i denna punkt har löpt ut.

(5) (ändrad i DV nr 30 från 2006, i kraft sedan den 1 mars 2007). Den berörda personen kan överklaga avslagsbeslutet inom 14 dagar från mottagandet av beslutet, och ett tyst avslag inom 30 dagar från det att svarsfristen har löpt ut, vid den förvaltningsdomstol som är behörig att pröva överklagandet av ändringsbeslutet. Överklagandet ska lämnas in via det territoriella direktoratet. Domstolen ska besluta om överklagandet genom beslut som inte kan överklagas.

(6) Om det visar sig att en skatteskuld eller en skuld som avser obligatoriska sociala avgifter har fastställts till ett belopp som är för högt eller för lågt kan ett ändringsbeslut avseende skillnaden utfärdas. Om ett för högt belopp har betalats ut ska detta kvittas eller återbetalas genom ändringsbeslutet.”

18 I artikel 87 i Zakon za zadalzheniata i dogovorenie (lagen om skyldigheter och avtal) (nedan kallad ZZD) föreskrivs följande:

”(1) När en gäldenär i ett ömsesidigt avtal inte fullgör sina skyldigheter på grund av en omständighet som denne svarar för, får borgenären häva avtalet i den mån vederbörande först har satt en skälig tidsfrist för fullgörelsen och upplyst gäldenären om att avtalet ska anses vara hävt efter utgången frist. Denna upplysning ska göras i skriftlig form för det fall avtalet har ingåtts skriftligen. ...”

19 I artikel 88 ZZD anges följande:

”(1) Hävningen ska ha retroaktiv verkan, med undantag för avtal som ska verkställas fortlöpande eller periodiskt. Borgenären har rätt till ersättning för skador som orsakats av att avtalet inte fullgjorts. ...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

20 Den 6 februari 2006 ingick bolaget ”BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (nedan kallat Bulus eller leasinggivaren), vars rättigheter har övertagits av Unicredit, ett leasingavtal med köption med ”Vizatel” OOD (nedan kallad leasingtagaren). Enligt nämnda avtal åtog sig leasinggivaren att köpa en tomt som hade utsetts av leasingtagaren, att uppföra en fastighet på denna tomt och att ställa tomten och fastigheten till leasingtagarens förfogande.

21 Detta avtal ingicks för en period på 11 år vilken började löpa i början av den månad som följde efter det faktiska överlämnandet till leasingtagaren av föremålet för avtalet i utbyte mot en månadshyra. I avtalet stipulerades det att leasinggivaren kunde säga upp avtalet i förtid om leasingtagaren underlät att betala hyra under minst tre månader och kräva ersättning vilken motsvarade summan av alla hyror som inte hade betalats för hela leasingtiden.

22 Den 5 december 2006 fick leasingtagaren tillgång till föremålet för avtalet och den 28 december utfärdade leasinggivaren en faktura med mervärdesskatt för den första avbetalningen.

Genom ett ändringsbeslut av den 14 februari 2008 fastställde den bulgariska skatteförvaltningen en mervärdesskatteskuld för Bulus, vilken hade beräknats på grundval av ett beskattningsunderlag som motsvarade summan av alla hyror som skulle betalas under avtalets hela löptid. Denna skuld avräknades sedan mot en skattefordran som Bulus hade på skattemyndigheterna.

23 Leasinggivaren fortsatte att utfärda fakturor med mervärdesskatt fram till den 29 oktober 2010 och därefter från den 4 augusti 2011 till den 31 augusti 2012. Leasingtagaren upphörde emellertid med avbetalningarna från april 2009. På grund av att leasingtagaren inte längre uppfyllde sina skyldigheter hävde Bulus ensidigt leasingavtalet med verkan från den 6 juni 2015.

24 Det var i detta sammanhang som Bulus vände sig till den bulgariska skattemyndigheten och begärde återbetalning av den mervärdesskatt som hade beräknats i ändringsbeslutet av den 14 februari 2008. Begäran avslogs genom beslut av den behöriga skattemyndigheten, vars beslut fastställdes av Direktör.

25 Bulus överklagade detta beslut till Administrativen sad Sofia (Förvaltningsdomstolen i Sofia, Bulgarien). Överklagandet avslogs.

26 Unicredit, som hade övertagit Bulus rättigheter, överklagade denna dom till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien). Unicredit gjorde bland annat gällande att Administrativen sad Sofia (Förvaltningsdomstolen i Sofia) hade åsidosatt den rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt som bolaget har vid hävning av ett avtal enligt artikel 90 i mervärdesskattedirektivet.

27 Enligt den hänskjutande domstolen är rätten att få beskattningsunderlaget för mervärdesskatt korrigerat inte tillämplig när detta beskattningsunderlag har fastställts genom ett ändringsbeslut som har trätt i kraft, och inte genom en faktura, eftersom det rör sig om ett administrativt beslut som fastställer en skatteskuld. Om denna rätt till korrigerande bedömdes vara tillämplig skulle det vara nödvändigt att skilja mellan, å ena sidan, den period under vilken leasingtagaren skötte avbetalningarna, med avseende på vilken det skulle saknas anledning att korrigera beskattningsunderlaget för mervärdesskatt och, å andra sidan, den period under vilken leasingtagaren inte skötte avbetalningarna fram till hävningen på grund av delvis utebliven betalning, med avseende på vilken det, enligt nationell lagstiftning, skulle vara omöjligt att återställa situationen till hur den var innan avtalet ingicks. För det fall fråga anses vara om delvis utebliven betalning, och inte om hävning, i den mening som avses i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet, har den hänskjutande domstolen anförts att det inte finns någon bestämmelse i bulgarisk lagstiftning som reglerar hur beskattningsunderlag som har fastställs genom ett ändringsbeslut ska sättas ned vid delvis eller helt utebliven betalning.

28 Slutligen frågar sig den hänskjutande domstolen vad som gäller för korrigerande av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt med avseende på perioden från hävandet av avtalet till dess att avtalet egentligen skulle ha upphört, eftersom det dels inte är fastställt att föremålet för avtalet hade återlämnats till leasinggivaren före avtalets utgång, dels inte är fastställt att leasingtagaren har betalat sina skulder med beaktande av klausulen i avtalet om att ersättning ska utgå till leasinggivaren för det fall avtalet hävs på grund av bristande fullgörande.

29 Mot denna bakgrund beslutade Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Medger artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet att beskattningsunderlaget sätts ned och att mervärdesskatt återbetalas vid hävning av ett leasingavtal, när mervärdesskatten i fråga har beräknats i ett ändringsbeslut, som har trätt i kraft, på grundval av ett beskattningsunderlag som



motsvarar de sammanlagda månatliga hyrorna för hela avtalsperioden?

2) Om den första frågan besvaras jakande: Vilka av de situationer som anges i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan en leasinggivare åberopa gentemot en medlemsstat vid hävning av ett leasingavtal på grund av delvis utebliven betalning av hyrorna för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten som motsvarar de hyror som förfallit till betalning men inte hade betalats från den tidpunkt då betalningarna upphörde till hävningen av avtalet, när hävningen inte har retroaktiv verkan och detta bekräftas genom en klausul i själva avtalet?

3) Går det av tolkningen av artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet att dra slutsatsen att det föreligger ett undantag från artikel 90.1 mervärdesskattedirektivet i en situation som den förevarande?

4) Kan artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att begreppet hävning i den bestämmelsen omfattar en situation i vilken leasinggivaren inte längre kan kräva betalning av hyror inom ramen för ett leasingavtal utan option, eftersom denne har sagt upp leasingavtalet på grund av att leasingtagaren inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet, men leasinggivaren enligt avtalet har rätt till ersättning som motsvarar samtliga hyror som inte har betalats vilka skulle ha förfallit till betalning innan leasingperioden löpte ut?"

### **Domstolens behörighet**

30 Enligt fast rättspraxis är domstolen endast behörig att tolka unionsrätten, vad avser dess tillämpning i en ny medlemsstat, från och med dagen för den statens anslutning till unionen (dom av den 15 september 2011, S?aby m.fl., C?180/10 och C?181/10, EU:C:2011:589, punkt 27, samt dom av den 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 34).

31 Härav framgår särskilt att EU-domstolen inte har behörighet att tolka EU-direktiv avseende mervärdesskatt när den ifrågasatt beskattningsperioden avser en tid före den berörda medlemsstatens anslutning (dom av den 27 juni 2018, Varna Holideis, C?364/17, EU:C:2018:500, punkt 18).

32 Domstolen är däremot behörig att tolka unionsrätten när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen delvis hänför sig till tiden före medlemsstatens anslutning till unionen (dom av den 15 april 2010, CIBA, C?96/08, EU:C:2010:185, punkt 15) eller när de har sin grund i ett avtal som ingicks före medlemsstatens anslutning till Europeiska unionen och denna situation har fortsatt att ha verkningar även efter detta datum (se, analogt, vad avser ett koncessionsavtal, dom av den 15 december 2016, Nemeč, C?256/15, EU:C:2016:954, punkterna 22 och 23, samt, vad avser införande, genom avtal, av nyttjanderätter, dom av den 6 mars 2018, SEGRO och Horváth, C?52/16 och C?113/16, EU:C:2018:157, punkterna 38 och 40).

33 I förevarande fall ingicks leasingavtalet i februari 2006 och mervärdesskatten blev utkrävbar när föremålet för avtalet faktiskt överlämnades i december 2006. Omständigheterna i det nationella målet och beskattningsperioden föregick således Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen den 1 januari 2007.

34 Det handlar emellertid här om ett avtal som skulle fullgöras fortlöpande enligt vilket leasingtagaren från den 28 december 2006 under elva år skulle betala en hyra som var föremål för mervärdesskatt. Den situation som hade uppkommit genom detta avtal fortsatte följaktligen att ha verkningar efter Republiken Bulgariens anslutning till Europeiska unionen.

35 Med beaktande av det sätt på vilket avtalet hade utformats och dess fortsatta rättsverkan efter den dag då denna medlemsstat anslöt sig till Europeiska unionen är domstolen således

behörig att besvara de tolkningsfrågor som avser de skattemässiga konsekvenserna av avtalets genomförande.

## Prövning av tolkningsfrågorna

### Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den, i samband med hävning av ett leasingavtal, tillåter att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vilket har beräknats schablonmässigt i ett ändringsbeslut på grundval av alla hyror som ska betalas under avtalets löptid, sätts ned trots att detta ändringsbeslut har trätt i kraft och därmed utgör ett "lagakraftvunnet förvaltningsbeslut" vilket fastställer en skatteskuld.

37 Det ska erinras om att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, vilken avser avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, ålägger medlemsstaterna att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, och följaktligen också det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela ersättningen efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse ger uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

38 Det ska också erinras om att om medlemsstaterna, i enlighet med artikel 273 i mervärdesskattedirektivet, får införa skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri, får dessa åtgärder i princip endast avvika från bestämmelserna om beskattningsunderlaget i den utsträckning som är absolut nödvändig för att uppnå det specifika målet. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i mervärdesskattedirektivet, och de får därför heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkterna 31 och 33).

39 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få beskattningsunderlaget för mervärdesskatt nedsatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva att en del av eller hela ersättningen slutligt inte kommer att erhållas efter det att transaktionen genomförts. Det ankommer härvidlag på de nationella domstolarna att kontrollera huruvida detta är fallet vad gäller de formaliteter som uppställs av den berörda medlemsstaten (dom av den 6 december 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, punkt 34).

40 Utfärdandet av ett ändringsbeslut, som det som är i fråga i det nationella målet, kan inte utgöra en formalitet som är avsedd att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och att förebygga bedrägeri i den mening som avses i artikel 273 i mervärdesskattedirektivet.

41 Utfärdandet av ett ändringsbeslut, som det som är i fråga i det nationella målet, kan följaktligen inte i sig anses motivera att den beskattningsbara personen därefter inte längre kan göra gällande sin rätt att få beskattningsunderlaget för mervärdesskatten nedsatt för det fall avtalet hävs.

42 Detta är fallet, med beaktande av de principer som det erinras om ovan, även om ändringsbeslutet, såsom den hänskjutande domstolen har betonat, enligt nationella regler har

vunnit laga kraft, det vill säga inte längre kan överklagas.

43 Av detta följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den, i samband med hävning av ett leasingavtal, tillåter att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vilket har beräknats schablonmässigt i ett ändringsbeslut på grundval av alla hyror som ska betalas under avtalets löptid, sätts ned trots att detta ändringsbeslut har trätt i kraft och därmed utgör ett "lagakraftvunnet förvaltningsbeslut" vilket fastställer en skatteskuld med tillämpning av nationell rätt.

### **Den andra, den tredje och den fjärde frågan**

#### *Huruvida den fjärde tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning*

44 Den bulgariska regeringen anser att den fjärde frågan inte kan tas upp till sakprövning. Å ena sidan är den klausul enligt vilken ersättning ska utgå i händelse av hävning av avtalet på grund av bristande verkställighet ogiltig eftersom den strider mot tvingande nationell rätt. Å andra sidan avser denna fråga ett leasingavtal utan option, medan det avtal som är i fråga i det nationella målet innehåller en köption.

45 Det ska här erinras om att det, inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som införts genom artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, punkt 47).

46 Av detta följer att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 23 januari 2019, M.A. m.fl., C?661/17, EU:C:2019:53, punkt 50).

47 Domstolen har dessutom vid flera tillfällen slagit fast att det inte ankommer på domstolen att uttala sig om tolkningen av nationella bestämmelser och att fastställa hurivida den nationella domstolens tolkning av desamma är korrekt. En sådan tolkning omfattas nämligen av de nationella domstolarnas exklusiva behörighet (dom av den 16 februari 2017, IOS Finance EFC, C?555/14, EU:C:2017:121, punkt 21, samt dom av den 14 juni 2017, Online Games m.fl., C?685/15, EU:C:2017:452, punkt 45).

48 Slutligen är det ostridigt att domstolen, inom ramen för artikel 267 FEUF, inte är behörig att tillämpa unionsrättsliga bestämmelser på ett visst fall. Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att göra de rättsliga bedömningar som är nödvändiga för att den ska kunna avgöra nämnda mål. Däremot ankommer det på EU-domstolen att ge den hänskjutande domstolen alla uppgifter som behövs för att vägleda denna bedömning, genom att vid behov omformulera den fråga som hänskjutits till den (dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing, C?209/14, EU:C:2015:440, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

49 I förevarande fall har den bulgariska regeringen gjort gällande att klausulen om ersättning i händelse av hävning av avtalet på grund av bristande verkställighet är ogiltig eftersom den strider mot tvingande nationell rätt. Det ankommer emellertid varken på domstolen att uttala sig om tolkningen av nationell rätt eller att förvissa sig om att den nationella domstolens beskrivning av tillämplig lagstiftning och faktiska omständigheter är korrekt.

50 Vidare följer det av de handlingar i målet som domstolen förfogar över att det leasingavtal som är i fråga i det nationella målet innehåller en köpoption. Detta har bekräftats av den bulgariska regeringen. Den omständigheten att det i en del av tolkningsfrågan anges att en sådan option saknas, en angivelse som vid en första anblick förefaller vara felaktigt, är emellertid inte av sådant slag att den ställda frågan är att betrakta som rent hypotetisk. Dessutom ankommer det på domstolen att, inom ramen för en begäran om förhandsavgörande, lämna ett användbart svar till den nationella domstolen genom att vid behov omformulera den fråga som hänskjutits till den.

51 Under dessa omständigheter kan den fjärde frågan – vilken domstolen kommer att behandla som en fråga om ett leasingavtal med köpoption, i enlighet med vad den hänskjutande domstolen har angett i punkt 4 i sitt beslut om hänskjutande – tas upp till sakprövning.

### *Prövning i sak*

52 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 90 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det i en situation som den i det nationella målet, föreligger "hävning" eller "utebliven betalning" som kan omfattas av undantaget från skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilket föreskrivs i punkt 2 i samma artikel, när å ena sidan, en del av de hyror som skulle betalas enligt ett leasingavtal från den tidpunkt då betalningarna upphörde till hävningen av avtalet inte har betalats, eftersom denna hävning saknar retroaktiv verkan och, å andra sidan, den ersättning som ska betalas ut vid förtida hävning av avtalet och som motsvarar summan av alla hyror som inte hade betalats fram till dessa att avtalet löpte ut inte har betalats.

53 Enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna, vid helt eller delvis utebliven betalning, göra undantag från den regel som det erinras om i punkt 37 ovan enligt vilken de är skyldiga att sätta ned beskattningsunderlaget i motsvarande omfattning varje gång som, efter det att en transaktion har genomförts, en del av eller hela ersättningen inte har mottagits av den beskattningsbara personen.

54 Såsom domstolen redan har slagit fast, grundar sig denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, på tanken att utebliven betalning av ersättningen under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller vara endast tillfällig (dom av den 23 november 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 17).

55 Utebliven betalning av köpeskillingen innebär nämligen inte att parterna försätts i den situation som de befann sig i innan avtalet ingicks. Å ena sidan är köparen fortfarande skyldig att i vart fall betala hela det avtalade priset för det fall betalning uteblivit helt eller det resterande priset för det fall betalning uteblivit delvis. Å andra sidan har säljaren i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 oktober 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 29).

56 Om begreppen "avbeställning", "hävning" och "icke godkännande" avser situationer i vilka gäldenärens skyldighet att betala sin skuld antingen helt har bortfallit, eller fastställts på en slutgiltigt bestämd nivå, kännetecknas utebliven betalning av den osäkerhet som hänger samman

med dess icke slutgiltiga natur (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 oktober 2017, Lombard Inगतlan Lizing, C?404/16, EU:C:2017:759, punkterna 30 och 31).

57 Vad för det första gäller de hyror som skulle betalas från den tidpunkt då betalningarna upphörde till hävningen av leasingavtalet i fråga ska det noteras att leasingtagaren i förevarande fall hävde avtalet från och med den 6 juni 2015. Eftersom hävningen endast avser framtiden, i enlighet med artikel 88 ZZD, är leasingtagaren emellertid skyldig att betala de hyror som inte hade betalats före hävningen och leasinggivaren har i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol.

58 Den nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt i motsvarande omfattning i händelse av hävning som föreskrivs i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet kan följaktligen inte tillämpas på en sådan fordran, vilken inte påverkas av hävningen av leasingavtalet.

59 Av detta följer att underlåtenhet att göra en del av avbetalningarna för den period som föregick hävningen av avtalet utgör ett fall av delvis utebliven betalning, i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, på grundval av vilken den berörda medlemsstaten, såsom framgår av punkterna 53 och 54 ovan, får använda sin möjlighet att avvika från skyldigheten att sätta ned det beskattningsunderlag som föreskrivs i punkt 2 i den artikeln.

60 Domstolen har i detta avseende redan fastställt att en nationell bestämmelse som vid uppräknigen av de situationer då beskattningsunderlaget ska sättas ned inte anger utebliven betalning av priset för transaktionen ska anses vara en följd av att medlemsstaten har utnyttjat den möjlighet till undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, punkt 24).

61 Den hänskjutande domstolen har förklarat att den bulgariska lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser som gör det möjligt att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid utebliven betalning. I artikel 115 ZDDS föreskrivs en sådan korrigeringsendast i händelse av uppsägning eller hävning. Republiken Bulgarien måste följaktligen anses ha utövat sin rätt att avvika från skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget vid utebliven betalning, varmed leasinggivaren inte kan åberopa en sådan rätt.

62 Den osäkerhet som råder i fråga om uppbärandet av de belopp som förfallit till betalning kan, i enlighet med principen om skatteneutralitet, beaktas genom att den beskattningsbara personen mister rätten att sätta ned beskattningsunderlaget så länge det inte har bevisats att fordran är omöjlig att driva in. Den kan emellertid också beaktas genom att nedsättning beviljas så snart den beskattningsbara personen visar att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, utan att detta påverkar möjligheten att, efter förnyad bedömning, höja beskattningsunderlaget för det fall betalning trots allt sker. Det ankommer således på de nationella myndigheterna att, med iakttagande av proportionalitetsprincipen och under domstolskontroll, bedöma den bevisning för långvarig utebliven betalning som den beskattningsbara personen ska inkomma med beroende på vad som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig. Ett sådant system skulle vara lika effektivt för att uppnå det eftersträlvande målet och samtidigt vara mindre ingripande för den beskattningsbara personen, som säkerställer förfinansieringen av mervärdesskatten genom att driva in den för statens räkning (se, för ett liknade resonemang, dom av den 23 november 2017, Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

63 Denna slutsats har ansetts gälla i än högre grad med avseende på en nationell lagstiftning med tillämpning av vilken det i praktiken inte går att slå fast att en fordran inte kommer att kunna drivas in förrän efter ett tiotal år. En sådan tidsfrist innebär, under alla omständigheter, att näringsidkare, som omfattas av denna lagstiftning, vid utebliven betalning av en faktura, missgynnas likviditetsmässigt i förhållande till sina konkurrenter i andra medlemsstater på ett sätt

som uppenbarligen är till hinder för den skatteharmonisering som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet (dom av den 23 november 2017 i mål C-246/16, Di Maura, EU:C:2017:887, punkt 28).

64 I förevarande fall följer det av beslutet om hänskjutande att leasingtagaren upphörde med avbetalningarna från april 2009, och att leasinggivaren följaktligen inte hade fått betalt under nästan nio år när beslutet om hänskjutande togs. Av det ovan anförda följer att den omständigheten att den beskattningsbara personen under en längre tid inte har erhållit de belopp som personen hade rätt till måste anses visa att skulden med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, varvid det ankommer på de nationella myndigheterna att, under domstolskontroll, pröva att så verkligen är fallet mot bakgrund av den bevisning som har åberopats härför.

65 Under dessa omständigheter är möjligheten till undantag enligt artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet endast avsedd att bekämpa den osäkerhet som är förknippad med uppbärandet av utestående belopp och kan inte tillämpas i en situation som den som är i fråga i det nationella målet, utan att det påverkar möjligheten att beskattningsunderlaget kan ökas om betalningen ändå görs.

66 Vad för det andra gäller den ersättning som ska betalas om avtalet hävs i förtid framgår det av beslutet om hänskjutande att leasinggivaren för det fall avtalet hävdes på grund av bristande verkställighet, enligt vad som angavs i leasingavtalet, kunde kräva leasingtagaren på en ersättning som motsvarar summan av alla obetalda hyror under avtalets hela löptid, minus tillgångens restvärde och den årliga avgiften beräknad på grundval av den ränta som gäller för finansieringen av transaktionen. Detta innebär att avbetalningarna enligt leasingavtalet kan anses förfalla till betalning efter datumet för hävningen av avtalet, såvida inte nationella bestämmelser som föreskriver motsatsen ska tillämpas.

67 I detta avseende har Direktör, den bulgariska regeringen och Europeiska kommissionen gjort gällande att den avtalade betalningen av ersättning i själva verket inte utgör ersättning för hävning, utan betalning för den transaktion som är föremål för avtalet och därför i denna egenskap utgör föremål för mervärdesskatt.

68 Det ska också erinras om att enligt artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet är leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap föremål för mervärdesskatt.

69 Domstolen har i detta avseende fastställt att den enda förutsättningen för att det ska anses vara fråga om en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som sker ”mot ersättning” är att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt erhålls av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls (dom av den 10 januari 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 31).

70 Det har särskilt slagits fast att det i förväg fastställda belopp som betalas till en näringsidkare av en kund som i förtid, eller av en anledning som är hänförlig till kunden, säger upp ett tjänsteavtal som anger en minsta bindningstid – varvid detta belopp motsvarar det belopp som näringsidkaren skulle ha erhållit under återstående bindningstid – ska anses utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls mot ersättning och därmed vara föremål för mervärdesskatt, även om en sådan uppsägning innebär att de varor och tjänster som anges i avtalet avaktiveras före utgången av den överenskomna minimiperioden för åtagandeperioden (se, för ett liknande

resonemang, dom av den 22 november 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkterna 12, 45 och 57).

71 I förevarande fall bör det, vad för det första gäller villkoret avseende förekomsten av ömsesidiga tjänster som skapar en direkt koppling mellan den tillhandahållna tjänsten och den mottagna ersättningen, noteras att betalningen, i form av ersättning för hävning, av avbetalningarna i fråga utgör en väsentlig del av avtalet, i den mån som förekomsten av det rättsliga förhållandet mellan parterna är beroende av att dessa avbetalningar erläggs.

72 Av den information som domstolen har tillgång till framgår det nämligen att leasinggivaren enligt det aktuella leasingavtalet hade åtagit sig att köpa en tomt som hade utsetts av leasingtagaren, att uppföra en fastighet på denna tomt och att ställa tomt och fastigheten till leasingtagarens förfogande. I gengäld skulle leasingtagaren betala en månadshyra på 833,78 euro under 132 månader, det vill säga elva år, för att finansiera transaktionen i enlighet med den tidsplan som hade bifogats avtalet. Genom en överenskommelse av den 29 oktober 2010 konstaterade parterna för övrigt att uppförandet av den hyrda fastigheten hade slutförts.

73 Det belopp som skulle betalas vid en förtida hävning av avtalet motsvarade dessutom endast, såsom anges i punkt 66 ovan, summan av alla obetalda hyror under avtalets hela löptid. I detta belopp ingår därmed varken den årliga avgift som beräknas på grundval av den räntesats som är tillämplig för finansieringen av transaktionen eller restvärdet för tillgången vilket endast skulle blivit utkrävbart om optionen hade utnyttjats. Det belopp som ska betalas vid förtida hävning av avtalet innebär således att leasinggivaren får samma inkomst som vederbörande skulle ha fått om avtalet inte hade hävts. Av detta följer att när fråga är om ett avtal av det slag som är aktuellt i det nationella målet påverkar inte en hävning den ekonomiska verkligheten i avtalsförhållandet.

74 I ett sådant avtal som det som är i fråga i det nationella målet måste ersättningen för det belopp som leasingtagaren betalar leasinggivaren anses utgöras av leasingtagarens rätt att dra nytta av de exakta skyldigheter som denna näringsidkare ska iakttä enligt avtalet, även om leasingtagaren inte vill eller inte kan utöva denna rättighet av skäl som tillskrivs vederbörande. Det är i själva verket irrelevant huruvida leasingtagaren förfogar eller inte längre förfogar över egendomen från och med den dag då avtalet hävdades, så länge som leasinggivaren har gett leasingtagaren möjlighet att dra nytta av avtalet, då hävningen av avtalet inte kan tillskrivas leasingtagaren.

75 Vad gäller villkoret att de erlagda beloppen ska utgöra det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras ska det erinras om att i en situation som den som är i fråga i det nationella målet fastställdes leasinggivarens skyldigheter och det belopp som leasingtagaren skulle faktureras i händelse av förtida hävning av avtalet i samband med avtalets ingående. Dessutom motsvarar det belopp som ska betalas vid förtida hävning summan av de avbetalningar som kommer att förfalla till betalning, vilka omedelbart blir utkrävbara utan att den ekonomiska verkligheten i avtalsförhållandet ändras.

76 Därav följer att det belopp som ska betalas i händelse av förtida hävning ska betraktas som en integrerad del av den totala summa som leasingtagaren har åtagit sig att betala för att leasinggivaren ska uppfylla sina avtalsenliga skyldigheter.

77 Den omständigheten att den bulgariska skattemyndigheten beräknade mervärdesskatten på grundval av ett beskattningsunderlag som motsvarade summan av alla hyror som skulle betalas under avtalets hela löptid, vilket Bulus inte förefaller ha bestridit, bekräftar för övrigt att de aktuella beloppen utgör ersättning för ett självständigt tillhandahållande som kan individualiseras.

78 Sådan ersättning för hävning som är i fråga i det nationella målet måste följaktligen anses

utgöra den ersättning för transaktionen som är föremål för leasingavtalet och är i denna egenskap föremål för mervärdesskatt.

79 Det är därför nödvändigt att fastställa huruvida det är fråga om "hävning" eller "avsaknad av betalning", i den mening som avses i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, när avgifterna motsvarande summan av alla obetalda hyror från hävningen till dess att avtalet löper ut inte har betalats.

80 Såsom framgår av punkt 66 i denna dom kan sådana belopp anses ha förfallit till betalning, varmed leasinggivaren i princip fortfarande har en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Det är i själva verket, vid en första anblick, osäkert huruvida leasinggivaren kommer att uppbära de utestående avbetalningarna som avser perioden efter hävningen av avtalet.

81 Domstolen konstaterar att den beskattningsbara personen har visat att skulden vilken motsvarar avbetalningarna vilka förföll till betalning före hävningen av avtalet med rimlig sannolikhet inte kommer att betalas, med beaktande av att de utestående beloppen inte har uppburits under nästan nio år, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera. Under dessa omständigheter måste, i ett mål som det vid den nationella domstolen, detta även anses gälla för de avbetalningar som är hänförliga till tiden efter hävningen av avtalet.

82 Under dessa omständigheter kan den möjlighet till undantag som föreskrivs i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet inte längre tillämpas med avseende på perioden efter hävningen av avtalet, utan att det påverkar möjligheten att beskattningsunderlaget kan ökas om betalningen ändå görs.

83 Av detta följer att den andra, den tredje och den fjärde frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 90 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det, i en situation som den i det nationella målet, föreligger utebliven betalning som kan omfattas av undantaget från skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilket föreskrivs i punkt 2 i samma artikel, när å ena sidan, en del av de hyror som skulle betalas enligt ett leasingavtal från den tidpunkt då betalningarna upphörde till hävningen av avtalet, utan retroaktiv verkan, inte har betalats, och, å andra sidan, den ersättning som ska betalas ut vid förtida hävning av avtalet och som motsvarar summan av alla hyror som inte hade betalats fram till dess att avtalet löpte ut inte har betalats, såvida inte den beskattningsbara personen kan visa att det finns en rimlig sannolikhet för att skulden inte kommer att betalas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

### **Rättegångskostnader**

84 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 (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den, i samband med hävning av ett leasingavtal, tillåter att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vilket har beräknats schablonmässigt i ett ändringsbeslut på grundval av alla hyror som ska betalas under avtalets löptid, sätts ned trots att detta ändringsbeslut har trätt i kraft och därmed utgör ett "lagakraftvunnet förvaltningsbeslut" vilket fastställer en skatteskuld med tillämpning av nationell rätt.**



2) Artikel 90 i rådets direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det i en situation som den i det nationella målet, föreligger utebliven betalning som kan omfattas av undantaget från skyldigheten att sätta ned beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, vilket föreskrivs i punkt 2 i samma artikel, när å ena sidan, en del av de hyror som skulle betalas enligt ett leasingavtal från den tidpunkt då betalningarna upphörde till hävningen av avtalet, utan retroaktiv verkan, inte har betalats, och, å andra sidan, den ersättning som ska betalas ut vid förtida hävning av avtalet och som motsvarar summan av alla hyror som inte hade betalats fram till dess att avtalet löpte ut inte har betalats, såvida inte den beskattningsbara personen kan visa att det finns en rimlig sannolikhet för att skulden inte kommer att betalas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva.

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: bulgariska.