



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 12 oktober 2017\*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 90.1 – Direkt effekt – Beskattningsunderlag – Nedsättning vid avbeställning, hävning eller icke godkännande – Nedsättning om betalning helt eller delvis uteblir – Åtskillnad – Leasingavtal som hävts på grund av utebliven betalning av leasingavgifter”

I mål C-404/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern) genom beslut av den 8 juli 2016, som inkom till domstolen den 19 juli 2016, i målet

**Lombard Ingatlan Lízing Zrt.**

mot

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna A. Arabadjiev och E. Regan

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Lombard Ingatlan Lízing Zrt., genom Cs. Tordai, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom A. M. Pálffy och M. Z. Fehér, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom V. Bottka, A. Sipos och M. Owsiany-Hornung, samtliga i egenskap av ombud,

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

\* Rättegångsspråk: ungerska.

följande

### Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 90.1 och 90.2 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 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. (nedan kallat Lombard) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Enheten för överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad överklagandeenheten). Målet rör överklagandeenhetens beslut att inte godta den rättelse av fakturor som Lombard genomfört i syfte att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, efter det att ett flertal leasingavtal sagts upp på grund av att leasetagarna inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet.

### Tillämpliga bestämmelser

#### *Unionsrätt*

- 3 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet 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.”

- 4 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.”

- 5 I artikel 273 i mervärdesskattedirektivet 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.”

### *Ungersk rätt*

- 6 I 77 § i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt) i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet föreskrevs följande:

”(1) Vid leverans av varor, tillhandahållande av tjänster eller gemenskapsinternt förvärv av varor ska beskattningsunderlaget sättas ned i efterhand till den del vederlaget har återbetalats eller måste återbetalas till den som har rätt till det när, efter utförandet

- a) om transaktionen är ogiltig,
  - aa) den situation som förelåg före transaktionen har återskapats, eller
  - ab) trots att transaktionen befunnits vara ogiltig det har fastställts att transaktionen har medfört rättsverkningar under tiden fram till ogiltighetsbeslutet, eller
  - ac) transaktionen har befunnits vara giltig under förutsättning att en oskälig fördel elimineras,
- b) det finns brister i utförandet av transaktionen,
  - ba) en av parterna häver köpet med retroaktiv verkan, eller
  - bb) en nedsättning av priset har erhållits av en av parterna.

(2) Beskattningsunderlaget ska även sättas ned i efterhand när

- a) förskottsbetalningar återbetalas på grund av att transaktionen inte genomförts,
- b) vid återbetalning av pant i samband med återlämnande av returförpackningar.

(3) Beskattningsunderlaget kan sättas ned i efterhand om priset sätts ned efter genomförandet av transaktionen i enlighet med 71 § 1 a och b.”

- 7 Självrättelse behandlas i 49 § i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag nr XCII från 2003 om skatteförfarandet). I punkterna 1 och 3 i nämnda paragraf föreskrivs följande:

”(1) Skattskyldiga personer kan genom självrättelse rätta de skatter som fastställts eller vilkas fastställelse underlåtit, beskattningsunderlaget för en skatt – förutom vad gäller avgifter och provisioner – och beloppet för budgetstöd. Om den skattskyldiga personen, innan en skatteinspektion har inletts, märker att denne inte har beräknat skatten, beskattningsunderlaget eller budgetstödet i enlighet med lagen, eller att dennes skattedeklaration innehåller fel vad avser grunden för eller omfattningen av skatten eller budgetstödet, på grund av räknefel eller bokföringsfel, kan denne ändra sin skattedeklaration genom självrättelse. Om den skattskyldiga personen inger sin deklaration för sent och inte kan motivera förseningen, eller om skattemyndigheten avslår ansökan om förlängd frist, så är självrättelse inte möjlig. Självrättelse kan inte ske om den skattskyldiga personen enligt gällande rätt har utnyttjat de val som anges i lagen och önskar ändra sitt val genom självrättelse. Den beskattningsbara personen kan därefter göra gällande skatteförmåner eller dra nytta av dem genom självrättelse.

...

(3) Genom självrättelse är det möjligt att korrigera beskattningsunderlaget, skatten och beloppet för budgetstöd i enlighet med de regler som gällde när skyldigheten uppkom, inom den tidsfrist som gäller för att fastställa skatten och vad rör den skatteperiod som rättelse kan ske för. Självrättelse inbegriper fastställande av beskattningsunderlaget, av skatten och av beloppet för budgetstöd, och, om så krävs enligt lagen, av tillägget på grund av självrättelse; ingivande av skattedeklarationen och samtidig betalning, med anledning av det korrigerade beskattningsunderlaget, av den korrigerade skatten, av budgetstödet eller av tillägget eller, en begäran om återbetalning av skatt eller budgetstöd. Om det är nödvändigt att korrigera mervärdesskatten som en följd av en ändring i tullmyndighetens

beslut om att fastställa skatten på importerade varor, så anses detta inte utgöra en självrättelse. Om tullmyndigheten senare ändrar sitt beslut om att fastställa skatten på importerade varor, så måste ändringen ske i skattedeklaration för den månad som betalningen skedde.”

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

- 8 Lombard, ett ungerskt bolag som tillhandahåller finansieringstjänster, ingick tre avtal om finansiell leasing med köpplikt avseende fast egendom. Vid tidpunkten för den faktiska övergången av besittningen av de aktuella tillgångarna, i april 2006, februari 2007 och maj 2008, fakturerade bolaget leasetagarna samtliga hyror, inklusive mervärdesskatt, och bolagets skyldighet att redovisa mervärdesskatten uppkom vid denna tidpunkt.
- 9 I november 2007, december 2008 och november 2009 sade Lombard upp de aktuella leasingavtalen på grund av utebliven betalning av vissa upplupna belopp och återtog därför den berörda egendomen. Under åren 2010 och 2011 utfärdade därför Lombard kreditnotor i vilka bolaget hade satt ned beskattningsunderlaget jämfört med de ursprungliga fakturorna och dragit av den skillnad som därmed uppkommit från den mervärdesskatt som skulle inbetalas för månaderna februari, mars och maj 2011.
- 10 Vid en kontroll av mervärdesskattedeklarationer för perioden januari–juli 2011, fann skattemyndigheten i första instans att Lombard hade betalat in för lite skatt och ålade bolaget böter samt beräknade dröjsmålsränta.
- 11 Efter det att Lombard överklagat till överklagandeenheten fastställde sistnämnda myndighet det överklagade beslutet. Överklagandeenheten angav att i enlighet med 77 § i lag nr CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, hade nedsättningen av beskattningsunderlaget endast kunnat ske efter en självrättelse. Detta krav är förenligt med artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet eftersom denna bestämmelse ger medlemsstaterna möjlighet att fastställa villkoren för när beskattningsunderlaget ska sättas ned. Under alla omständigheter skulle uppsägning av ett avtal på grund av utebliven eller försenad betalning kunna anses utgöra en utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, vilket ger medlemsstaterna rätt att neka nedsättning av beskattningsunderlaget i ett sådant fall.
- 12 I sitt överklagande av överklagandeenhetens beslut anförde Lombard att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet inte tillåter medlemsstaterna att neka rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget vid icke godkännande av ett avtal om leverans av varor. Skälet för icke godkännande av avtalen i fråga, i förevarande fall den uteblivna betalningen av vederlaget, saknar nämligen relevans för tillämpningen av denna bestämmelse, som dessutom har direkt effekt.
- 13 Den hänskjutande domstolen har härvidlag påpekat att Lombard har ingått avtal om finansiell leasing med köpplikt avseende fast egendom i vilka det föreskrevs att kredittagarna skulle förvärva egendomen i fråga vid avtalens utgång. Dessa transaktioner kvalificerades följaktligen i mervärdesskattehänseende som ”leverans av varor”, och denna mervärdesskatt blev utkrävbar vid den tidpunkt då den aktuella egendomen faktiskt överlämnades till leasetagarna.
- 14 Vidare har den hänskjutande domstolen förklarat att för det fall leasetagaren inte kan eller inte vill fortsätta att betala hyran avbryts transaktionen. I ett sådant fall med avtal om återkommande tillhandahållanden är det inte möjligt att återskapa den situation som förelåg före genomförandet av transaktionen eftersom nyttjanderätten till den leasade egendomen har överförts och inte kan gå åter, men parterna kan avtala om att de i ett sådant fall anser att avtalet har haft rättsverknningar fram till dess att transaktionen avbröts. Vad beträffar de leasingavtal som är aktuella i det nationella målet har den leasade egendomen faktiskt överlämnats, men på grund av hävningen av avtalet har äganderätten inte övergått i civilrättslig mening.

- 15 Härvidlag anser den hänskjutande domstolen att det framgår av EU-domstolens dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 28), att artikel 90 i mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken, med tillämpning av det undantag som föreskrivs i artikel 90.2, rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatt inte föreligger vid utebliven betalning.
- 16 Trots detta frågar sig den hänskjutande domstolen huruvida en situation då leasegivaren inte längre kan kräva betalning av hyran, eftersom leasingavtalet har sagts på grund av att leasetagaren inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet, omfattas av begreppet ”icke godkännande” i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen frågar sig huruvida i förekommande fall undantaget i artikel 90.2 trots allt kan vara tillämpligt.
- 17 Vidare anser den hänskjutande domstolen att de nationella bestämmelserna om genomförandet av rätten till nedsättning av beskattningsunderlaget strider mot principen om skatteneutralitet. I dessa bestämmelser föreskrivs nämligen en preskriptionstid som inte gör det möjligt att beakta att hävningen av ett långfristigt leasingavtal kan ske efter utgången av denna preskriptionstid. I ett sådant fall skulle den del av mervärdesskatten som redan fakturerats, deklarerats och betalats, och som leasetagaren inte har återbetalat, utgöra en verklig kostnad för leasegivaren, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Szegedi közigazgatási és munkaügyi bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Szeged, Ungern) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Ska begreppet hävning i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att det omfattar en situation i vilken leasegivaren, i ett avtal om finansiell leasing med köpplikt, inte längre kan begära betalning av hyran från leasetagaren när leasegivaren har sagt upp leasingavtalet på grund av att leasetagaren inte har fullgjort avtalet?
- 2) Om svaret är jakande: Har [leasegivaren] enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget även om den nationella lagstiftningen, som införts med tillämpning av undantaget i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, inte tillåter att beskattningsunderlaget sätts ned vid helt eller delvis utebliven betalning?”

## Prövning av tolkningsfrågorna

### *Den första frågan*

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida begreppet ”icke godkännande”, i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas så, att det omfattar en situation där leasegivaren, i ett avtal om finansiell leasing med köpplikt, inte längre kan begära betalning av leasingavgifterna från leasetagaren, eftersom leasegivaren har sagt upp avtalet på grund av att leasetagaren inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet.
- 20 Det ska erinras om att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet föreskriver nedsättning av beskattningsunderlaget vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum.
- 21 Av domstolens fasta praxis framgår att unionsbestämmelserna ska tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk. I händelse av bristande överensstämmelse mellan språkversionerna av en unionsrättslig text, ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår (dom av den 17 maj 2017, *ERGO Poist’ovňa*, C-48/16, EU:C:2017:377, punkt 37).



- 22 Vad beträffar villkoren för avbeställning, hävning och icke godkännande ska det noteras att flertalet av språkversionerna av denna bestämmelse, inbegripet de tyska och franska språkversionerna, nämner tre fall, samtidigt som andra språkversioner, som de engelska och ungerska språkversionerna, endast nämner två fall.
- 23 Som Europeiska kommissionen har påpekat kan användningen i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet av orden avbeställning, hävning, och icke godkännande i bland annat de tyska och franska språkversionerna, förklaras av önskan att inbegripa såväl fallen med uppsägning med retroaktiv verkan (*ex tunc*) som uppsägning med verkan för framtiden (*ex nunc*).
- 24 Orden "elállás" och "teljesítés meghiúsulása" i den ungerska språkversionen av denna artikel utgör inte hinder för en sådan tolkning eftersom de hänvisar till den retroaktiva uppsägningen av ett avtal respektive att en transaktion har avbrutits.
- 25 Denna tolkning av artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet motsvarar under alla förhållanden systematiken i och ändamålet med denna bestämmelse.
- 26 Av domstolens rättspraxis framgår att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet i de situationer som avses i bestämmelsen tvingar medlemsstaterna att sätta ned beskattningsunderlaget, och därmed det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala, varje gång efter ett avtals ingående som en del av eller hela vederlaget inte har erhållits av den beskattningsbara personen. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).
- 27 Emellertid får medlemsstaterna enligt punkt 2 i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet avvika från bestämmelsen i punkt 1 om betalningen helt eller delvis uteblir (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 23).
- 28 Denna möjlighet att göra undantag, som är strikt begränsad till fall då betalningen helt eller delvis uteblir, är grundad på tanken att utebliven betalning från motparten under vissa omständigheter och på grund av rättsläget i den berörda medlemsstaten kan vara svår att kontrollera eller vara endast tillfällig (se, analogt, dom av den 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 18).
- 29 Till skillnad från icke godkännande av avtalet eller avbeställning innebär nämligen utebliven betalning inte att parterna försätts i den situation de ursprungligen befann sig i. Om betalningen helt eller delvis uteblir utan icke godkännande av avtalet eller varan avbeställts är köparen fortfarande skyldig att betala det avtalade priset. Säljaren äger inte längre varan men har i princip fortfarande en fordran som vederbörande kan göra gällande i domstol. Det kan dock inte uteslutas att en sådan fordran i praktiken blir omöjlig att driva in. Unionslagstiftaren har därför låtit varje medlemsstat själv bestämma huruvida utebliven betalning ska ge rätt till nedsättning av beskattningsunderlaget i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaten bestämmer, eller om någon sådan nedsättning inte ska medges i dessa fall (dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 25).
- 30 Av ovanstående följer att utebliven betalning kännetecknas av den osäkerhet som hänger samman med dess icke slutgiltiga natur.
- 31 Orden avbeställning, hävning och icke godkännande i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet hänvisar däremot till situationer där efter en retroaktiv avbeställning eller en hävning, som endast gäller för framtiden, gäldenärens skyldighet att betala sin skuld antingen helt har bortfallit, eller fastställts på en slutgiltigt bestämd nivå, med de konsekvenser för långivaren som följer därav.

- 32 Det framgår härvidlag av beslutet om hänskjutande att i det nationella målet har en av parterna till ett avtal om finansiell leasing med köpplikt slutgiltigt avslutat detta avtal genom att häva det. Den uthyrda egendomen har således återtagits av leasegivaren vilken inte längre kunde kräva betalning av hyran från leasetagaren, och sistnämnde har inte förvärvat äganderätten till denna egendom. Det har vidare inte framkommit något i målet som tyder på att det ifrågasatts att dessa transaktioner faktiskt ägt rum.
- 33 Då en sådan situation kännetecknas av den slutgiltiga nedsättningen av det vederlag som ursprungligen skulle betalas av en avtalspart kan den inte kvalificeras som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, utan utgör en avbeställning, en hävning eller ett icke godkännande i den mening som avses i artikel 90.1.
- 34 Mot bakgrund av ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande: Begreppen avbeställning, hävning och icke godkännande, i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas så, att de omfattar en situation där leasegivaren, i ett avtal om finansiell leasing med köpplikt, inte längre kan begära betalning av leasingavgifterna från leasetagaren, eftersom leasegivaren har sagt upp avtalet på grund av att leasetagaren inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet.

### *Den andra frågan*

- 35 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida i ett fall då ett leasingavtal slutgiltigt avslutats på grund av leasetagarens uteblivna betalningar av upplupna avgifter leasegivaren kan åberopa artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet gentemot en medlemsstat för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, trots att den tillämpliga nationella lagstiftningen dels kvalificerar ett sådant fall som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2, dels inte tillåter nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.
- 36 Enligt domstolens fasta rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom tidsfristen, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt. En unionsbestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som inte är förenad med något villkor eller när den, för att kunna verkställas eller medföra verkningar, inte är beroende av att vare sig unionsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon rättsakt (se dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328*, punkterna 31 och 32).
- 37 Det föreskrivs i artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet att beskattningsunderlaget i de situationer som avses i bestämmelsen ska sättas ned i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.
- 38 Även om denna bestämmelse således ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsässig bedömning när de vidtar åtgärder för att fastställa nedsättningens storlek, påverkar detta inte den precisa och ovillkorliga karaktären hos skyldigheten att bevilja nedsättning av beskattningsunderlaget i de situationer som avses i artikeln. Nämnda bestämmelse uppfyller därmed villkoren för att ha direkt effekt (dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328*, punkt 34).
- 39 Såsom erinras om i punkt 27 ovan får förvisso medlemsstaterna enligt punkt 2 i artikel 90 i mervärdesskattedirektivet avvika från bestämmelsen i punkt 1 om betalningen helt eller delvis uteblir. De beskattningsbara personerna kan således inte med hänvisning till artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet göra gällande någon nedsättning av deras beskattningsunderlag för mervärdesskatt vid utebliven betalning om den berörda medlemsstaten har utnyttjat den i artikel 90.2 i direktivet föreskrivna möjligheten till undantag (se dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328*, punkt 23).

- 40 Såsom framgår av punkterna 29–33 ovan innebär emellertid en hävning genom vilken en av parterna till ett avtal om finansiell leasing med köpplikt slutgiltigt avslutat detta avtal en definitiv nedsättning av leasetagarens ursprungliga skuld. En sådan rättsakt kan inte kvalificeras som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2 i mervärdesskattedirektivet, utan utgör en avbeställning, en hävning eller ett icke godkännande i den mening som avses i artikel 90.1.
- 41 I den mån den hänskjutande domstolen frågar sig vilka formaliteter som nedsättning av beskattningsunderlaget kan underkastas, erinrar EU-domstolen om att enligt artikel 273 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna införa de skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Ett villkor för detta är dock bland annat att denna möjlighet inte används för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3 i direktivet (dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 36).
- 42 Med hänsyn till att bestämmelserna i artiklarna 90.1 och 273 i mervärdesskattedirektivet inte – bortsett från de gränser som uppsätts däri – innehåller några preciseringar vad gäller de villkor eller skyldigheter som medlemsstaterna får föreskriva, konstaterar EU-domstolen att dessa bestämmelser ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller bland annat de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna i nämnda stater för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt (dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 37).
- 43 Det framgår emellertid av EU-domstolens praxis att åtgärder som vidtas i syfte att hindra skatteundandragande eller skatteflykt i princip endast får avvika från reglerna om beskattningsunderlag i den mån som detta är absolut nödvändigt för att uppnå detta särskilda syfte. De ska nämligen i minsta möjliga mån påverka syftena med och principerna i direktiv 2006/112, och de får därför heller inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet (dom av den 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 38).
- 44 Det är därför viktigt att de formaliteter som de beskattningsbara personerna ska uppfylla vid skattemyndigheterna för att kunna få beskattningsunderlaget nedsatt begränsas till sådana formaliteter som gör det möjligt att pröva att en del av eller hela vederlaget 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 15 maj 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 39).
- 45 Mot bakgrund av ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande: I ett fall då ett leasingavtal slutgiltigt avslutats på grund av leasetagarens uteblivna betalningar av upplupna avgifter kan leasegivaren åberopa artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet gentemot en medlemsstat för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, trots att den tillämpliga nationella lagstiftningen dels kvalificerar ett sådant fall som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2, dels inte tillåter nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.

### **Rättegångskostnader**

- 46 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 (sjätte avdelningen) följande:

- 1) **Begreppen avbeställning, hävning och icke godkännande, i artikel 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att de omfattar en situation där leasegivaren, i ett avtal om finansiell leasing med köpplikt, inte längre kan begära betalning av leasingavgifterna från leasetagaren, eftersom leasegivaren har sagt upp avtalet på grund av att leasetagaren inte har uppfyllt sina förpliktelser enligt avtalet.**
- 2) **I ett fall då ett leasingavtal slutgiltigt avslutats på grund av leasetagarens uteblivna betalningar av upplupna avgifter kan leasegivaren åberopa artikel 90.1 i direktiv 2006/112 gentemot en medlemsstat för att erhålla en nedsättning av beskattningsunderlaget för mervärdesskatten, trots att den tillämpliga nationella lagstiftningen dels kvalificerar ett sådant fall som utebliven betalning i den mening som avses i artikel 90.2, dels inte tillåter nedsättning av beskattningsunderlaget vid utebliven betalning.**

Underskrifter