Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 3 maj 2018 [1]

Mål C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
mot
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(begäran om förhandsavgörande från Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol))

"Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 173 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Transaktioner avseende leasingavtal för fordon – Varor och tjänster som används både för skattepliktiga transaktioner och skattebefriade transaktioner – Avdragsrättens inträde och omfattning – Proportionellt avdrag"

Inledning

1. Parterna i målet vid den nationella domstolen tvistar angående frågan om svarandens rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, som betalats på varor och tjänster som använts inom ramen för dess verksamhet med leasingavtal ("hire purchase"). [2]

2. Båda parterna synes i detta mål förfoga över mycket goda argument på vilka de stödjer sin syn på saken. Jag har emellertid intrycket av att de håller denna diskussion utan att se vad som enligt ett välkänt engelskt uttryck kallas "elefanten i rummet" ("elephant in the room"). Denna elefant utgörs av den enligt min mening felaktiga skattemässiga klassificeringen av leasingavtal i Förenade kungariket.

3. Enligt lagstiftningen i denna medlemsstat klassificeras nämligen sådana avtal som två skilda transaktioner. Den ena är tillhandahållande av ett beskattat fordon och den andra är beviljandet av en kredit som inte beskattas. Eftersom priset för det fordon som faktureras kunden måste vara begränsat till det exakta inköpspris som leasinggivaren betalat bilhandlaren för detta fordon, är också den utgående mervärdesskatt som betalats identisk med den ingående mervärdesskatt som betalats för fordonet och denna kan helt dras av vid detta tillhandahållande. Övriga kostnader för leasinggivaren liksom dennes vinstmarginal omfattas däremot av intäkterna från den kreditgivningsverksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har mot denna bakgrund ställt

1 Originalspråk: franska.

2 Dessa avtal har fått olika benämningar i olika rättssystem ("hire purchase" på engelska, "location-vente" eller "crédit-bail" på franska, och den engelska termen "leasing" används i en rad system, bland annat det tyska och det polska) genom vilket specialiserade företag köper varor enligt specifikationer från sina kunder och, alltjämt med förbehållen äganderätt, lämnar dessa till kunderna genom uthyrning, mot en avgift som kalkyleras utifrån en amortering av varan och för att täcka finansieringskostnaderna. I kontrakten ingår normalt en option för hyrestagaren att köpa varan vid hyrestidens utgång till ett pris som motsvarar det antagna restvärdet för varan.

frågor om sätten för avdrag för ingående mervärdesskatt på leasinggivarens allmänna omkostnader, i den del dessa använts för den beskattade verksamheten att tillhandahålla fordon, men som faktiskt finansieras genom intäkter från kreditgivningsverksamheten vilken, eftersom den är undantagen från mervärdesskatt, inte genererar någon utgående mervärdesskatt.

4. Det är dock enligt min mening inte möjligt att lämna ett riktigt svar på denna fråga utan att behandla problemet med uppdelningen av leasingavtal i två skilda verksamheter, vilken jag starkt betvivlar är förenlig med unionens mervärdesskatterätt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

5. I artikel 1.2 första och andra styckena i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[3] föreskrivs följande:

”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.”

6. I artikel 73 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77[4] 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.”

7. I artikel 135.1 b i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.”

8. I artikel 168 a i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

3 EUT L 347, 2006, s. 1.

4 Dessa artiklar saknar betydelse i förevarande mål.

9. Slutligen föreskrivs i artikel 173.1 första stycket i detta direktiv följande:

”1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.”

10. De olika metoderna för beräkning av den andel som nämns i denna bestämmelse (benämnda ”Proportionellt avdrag”) fastställs i artikel 173.2 och artikel 174 i direktiv 2006/112.

Lagstiftningen i Förenade kungariket

11. Genomförandebestämmelserna i Förenade kungariket för direktiv 2006/112 återfinns huvudsakligen i Value Added Tax Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) och i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års mervärdesskatteförordning). Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt fastställs i section 26 i 1994 års mervärdesskattelag, och i section 101 och 102 i 1995 års mervärdesskatteförordning. I section 102 i 1995 års mervärdesskatteförordning föreskrivs en möjlighet för Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (skatt- och tullmyndigheten, Förenade kungariket, nedan kallad skattemyndigheten) att anta en särskild metod för att fastställa den proportionella andelen av ingående mervärdesskatt för beskattningsbara personer som samtidigt har såväl beskattade som obeskattade transaktioner.

12. I section 31.1 i 1994 års mervärdesskattelag föreskrivs ett undantag för tillhandahållande av sådana varor och tjänster som förtecknas i bilaga 9 i den lagen. Grupp 5 rör finansiella tjänster, bland vilka återfinns följande:

”2. Tillhandahållande av ett förskott eller en kredit.

…

3. Tillhandahållande av kredittjänster i samband med avbetalning enligt en tidsplan inom ramen för ett leasingavtal (*hire purchase*), försäljning med återtagandeförbehåll eller ett avbetalningsköp, när särskilda kostnader faktureras och överförs till mottagaren av varorna för nämnda kredittjänster.”

I en förklarande anteckning i samma bilaga, grupp 5, anges följande:

”Punkt 2 innefattar kredittjänster som tillhandahålls av någon i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster som tillhandahålls av samma person, när särskilda kostnader faktureras och överförs till mottagaren av varorna och tjänsterna för nämnda kredittjänster.”

13. Leasingavtal är enligt lagstiftningen i Förenade kungariket reglerade i 1974 års konsumentkreditlag (1974 års konsumentkreditlag). Enligt svaranden i målet vid den nationella domstolen är leasinggivaren enligt lagstiftningen i Förenade kungariket skyldig att, vid leasing av ett fordon, särskilt ange fordonets pris, såsom betalats av leasinggivaren vid inköp av denna. Alla övriga belopp som faktureras leasingtagaren ska anses utgöra betalning för tjänsten att tillhandahålla kredit.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (nedan kallat VWFS) är ett bolag med säte i Förenade kungariket, som ingår i den tyska koncernen Volkswagen AG. Dess verksamhet består i synnerhet av att tillhandahålla leasingavtal till enskilda för fordon av märken tillhörande denna koncern.

15. VWFS erbjuder olika typer av avtal som kan leda till att kunden förvärvar äganderätten till fordonet eller att kunden använder fordonet under en viss tidsperiod. För att tillhandahålla leasingobjekt köper VWFS fordon från återförsäljare och ställer dem därefter, i sitt eget namn, till förfogande för kunder de även tillhandahåller vissa andra näraliggande tjänster. Kundens motprestation inom ramen för ett leasingavtal består av två delar – fordonets pris, som är detsamma som VWFS betalat återförsäljaren, och ”finansieringsavgiften”, som omfattar alla andra kostnader, tillsammans med en vinstmarginal.

16. Ur mervärdesskattesynpunkt behandlas leasingavtal som två skilda avtal – ett tillhandahållande av en vara, vilket beskattas, och ett lämnande av kredit, vilket inte beskattas. Inom ramen för tillhandahållandet av varan är det enbart fordonets pris, vilket betalats av VWFS och fakturerats kunden, som utgör motprestationen. Detta pris innefattar således mervärdesskatt, vars belopp är detsamma som VWFS haft som ingående mervärdesskatt vid förvärvet av fordonet. De övriga belopp som mottas från kunden omfattar inte någon mervärdesskatt.

17. Den ingående mervärdesskatt som VWFS betalat vid förvärven av fordon dras i sin helhet av från den utgående mervärdesskatt som uppburits från kunderna. Tvisten mellan VWFS och skattemyndigheten rör rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som belastar olika allmänna kostnader som VWFS har, i den mån som de varor och tjänster som ger upphov till dessa kostnader används för VWFS beskattade transaktioner, det vill säga tillhandahållande av fordon.

18. Enligt VWFS kräver tillhandahållandet av fordon till kunderna och de prestationer som har direkt samband med dessa med nödvändighet användning av vissa resurser i form av, bland annat, inköp av varor och tjänster som till viss del utgör allmänna omkostnader för dess funktion. Den ingående mervärdesskatt som betalas på dessa varor och tjänster bör således kunna dras av från den mervärdesskatt som ska redovisas av VWFS till staten för dess beskattade transaktioner och, då det inte flutit in utgående mervärdesskatt i tillräcklig omfattning, återbetalas. VWFS har föreslagit en beräkningsmetod för den avdragsgilla andel av den ingående mervärdesskatt som belöper på dess allmänna omkostnader. Denna metod grundas på det antal utgående transaktioner som genomförts, där varje leasingavtal beräknas som två händelser, varav den ena är beskattad. En del av de allmänna omkostnaderna hänförs sålunda till den beskattade delen av ett leasingavtal.

19. Skattemyndigheten å sin sida har antagit en beräkningsmetod för den andel mervärdesskatt på allmänna kostnader som är avdragsgill, grundad på värdet av de beskattade transaktionerna och av de obeskattade transaktionerna. Då priset på det fordon som fakturerats kunden är utesluten vid beräkningen av värdet på de transaktioner som hänförs till leasingavtalen,[5] är det återstående värdet på de beskattade transaktioner som är hänförliga till leasingavtalen praktiskt taget lika med noll,[6] liksom andelen mervärdesskatt på avdragsgilla allmänna omkostnader.

20. Med hänvisning till denna metod för beräkning av avdragsgill mervärdesskatt har skattemyndigheten genom beslut av den 16 juni och 30 september 2008 fastställt den mervärdesskatt som VWFS ska betala.

5 Detta pris representerar nämligen enbart fordonets värde och den ingående mervärdesskatt som belastar förvärvet dras i dess helhet av från den utgående mervärdesskatten på samma fordon.

6 Detta värde är noll, med undantag för vissa betalningar som inte innefattas i bilens pris, såsom ersättning för förtida upphörande av leasingförhållandet eller avgifter för utövande av köpoptioner, vilka anses hänförliga till beskattade transaktioner.

21. VWFS överklagade detta beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket), som biföll dess talan i dom av den 18 augusti 2011. Skattemyndigheten överklagade domen till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (högre domstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket). Den domstolen biföll skattemyndighetens överklagande i dom av den 12 november 2012. VWFS överklagade domen till Court of Appeal (appellationsdomstolen, Förenade kungariket) som biföll det överklagandet i dom av den 28 juli 2015.

22. Den hänskjutande domstolen lämnade skattemyndigheten tillstånd att överklaga domen den 23 december 2015 och prövade det överklagandet den 3 november 2016. Inom ramen för denna undersökning beslutade Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Har den beskattningsbara personen rätt att göra avdrag för någon del av den ingående mervärdesskatten på allmänna omkostnader som hänförts till transaktioner avseende leasingavtal (vilka utgörs av skattebefriat tillhandahållande av finansiering och skattepliktiga tillhandahållanden av fordon) men som bara har inkluderats i priset för den beskattningsbara personens skattebefriade tillhandahållande av finansiering?

2) Vilken är den korrekta tolkningen av punkt 31 i domstolens dom av den 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), och närmare bestämt av uttalandet att kostnaderna är ”en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och är i denna egenskap en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter”?

   Ska närmare bestämt

   a) denna formulering tolkas så, att en medlemsstat alltid måste hänföra viss ingående mervärdesskatt till varje transaktion när de valt att använda sig av en särskild metod enligt artikel 173.2 c i direktiv [2006/112]?

   b) Gäller det även om de faktiska omständigheterna är sådana att de allmänna omkostnaderna inte har inkluderats i priset för företagets skattepliktiga transaktioner?

3) Innebär den omständigheten att de allmänna omkostnaderna faktiskt har använts, åtminstone i viss utsträckning, för att tillhandahålla skattepliktiga tillhandahållanden av fordon

   a) att en viss del av den ingående mervärdesskatten på dessa omkostnader ska vara avdragsgill?

   b) Är så fallet även om de faktiska omständigheterna är sådana att de allmänna omkostnaderna inte har inkluderats i priset för de skattepliktiga tillhandahållandena av fordon?

4) Kan det i princip vara berättigat att bortse från de skattepliktiga tillhandahållandena av fordon (eller värdet av dem) för att nå fram till en särskild metod enligt artikel 173.2 c i direktiv [2006/112]?”

23. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 27 mars 2017. Skriftliga yttranden har lämnats av VWFS, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen. Samma parter var företrädda vid förhandlingen den 8 februari 2018.

Bedömning

Inledande anmärkningar

24. Den rättsfråga som den hänskjutande domstolen ställt i förevarande mål kan sammanfattas på följande sätt: Har en beskattningsbar person, som samtidigt har både beskattade och skattebefriade transaktioner, rätt till avdrag med en andel av den ingående mervärdesskatt som betalats för varor och tjänster som, på ett icke särskiljbart sätt, använts för såväl beskattade som för skattebefriade transaktioner, trots att kostnaderna för köp av dessa varor och tjänster inte till någon del är en komponent i priset på beskattade transaktioner, utan helt täcks av intäkter från undantagna transaktioner?

25. Denna fråga ställer två grundläggande principer inom mervärdesskattesystemet mot varandra, nämligen dels att varje transaktion som omfattas av systemets tillämpningsområde och inte är uttryckligen undantagen ska beskattas i varje del av distributionskedjan fram till tillhandahållandet till konsument, som har att helt stå för skattebördan, dels att åläggandet av mervärdesskatt ska vara helt neutralt för alla andra verksamma än konsumenten, det vill säga att skatt enbart ska uppbäras i olika skeden (av produktion eller distribution) utan att innebära någon ekonomisk belastning.

26. När det gäller de allmänna omkostnader som VWFS haft för sina beskattade transaktioner ska således den mervärdesskatt som belöper på dessa transaktioner normalt betalas till staten. Samtidigt ska VWFS befrias från den ekonomiska bördan av denna mervärdesskatt. Detta resultat förefaller mig omöjligt att uppnå inom ramen för en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen. Varje svar som kan ges den hänskjutande domstolen är bristfälligt vad gäller koherens inom mervärdesskattesystemet.

27. Denna motsägelse följer enligt min mening av det felaktiga införlivandet och den felaktiga tillämpningen i Förenade kungarikets rättssystem av bestämmelserna i direktiv 2006/112 när det gäller leasingavtal. En rad argument som följer av såväl uppbyggnaden av mervärdesskattesystemet och syftet med dess bestämmelser som av domstolens rättspraxis indikerar enligt min mening att dessa avtal utgör en enda transaktion som inte ska delas upp i olika transaktioner som behandlas olika ur mervärdesskattesynpunkt. Denna uppdelning av leasingavtalstransaktioner medför ett avsteg från skatteneutraliteten för beskattningsbara personer, en minskning av skatteintäkterna och en snedvridning av konkurrensen.

28. I förevarande förslag till avgörande föreslår jag därför att domstolen, förutom att bedöma tolkningsfrågorna såsom de ställts, ska behandla problemet med skattemässig behandling av leasingavtal.

29. Jag är mycket väl medveten om att en sådan bedömning går utöver ramarna för begäran om förhandsavgörande i förevarande mål. Bedömningen sker emellertid inom ramarna för tvisten vid den nationella domstolen, som rör beskattning av de leasingtransaktioner som VWFS genomför. Enligt fast rättspraxis ankommer det, inom ramen för det i artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. Domstolen kan dessutom behöva ta hänsyn till unionsrättsliga bestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin fråga.[7] I förevarande mål är, enligt min mening, ett sådant angreppssätt nödvändigt.

7 Se, senast, dom av den 13 oktober 2016, M. och S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

Prövning av tolkningsfrågorna

30. Som ovan anförts har den hänskjutande domstolen genom sina tolkningsfrågor i huvudsak sökt få klarhet i huruvida en beskattningsbar person som utför prestationer som, vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna, delas upp i två skilda transaktioner – den ena beskattad och den andra skattebefriad – så att de allmänna omkostnaderna till fullo har inkorporerats i priset för de skattebefriade transaktionerna, har rätt till avdrag av en del av den ingående mervärdesskatt som betalats för dessa allmänna omkostnader, på grund av att de delvis använts för de beskattade transaktionerna. Som jag anfört i mina inledande anmärkningar ska denna fråga bedömas utifrån två grundläggande principer i mervärdesskatterätten – principen om neutralitet för mervärdesskatteskyldiga och beskattningens allmänna karaktär.

Skatteneutralitet och rätten till avdrag

31. Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion. Även om beskattningsbara personer uppbär och betalar in skatten till staten behöver de inte bära den ekonomiska bördan av skatten, eftersom bördan i dess helhet ligger på konsumenten. Det är på detta sätt som skattemässig neutralitet definieras i fråga om mervärdesskatt. Neutraliteten uppnås genom två mekanismer – genom att beskattningsbara personer lägger till mervärdesskatt på priset när de tillhandahåller varor eller tjänster (utgående mervärdesskatt) och genom att den mervärdesskatt som samma beskattningsbara person betalat på priset för de varor eller tjänster som förvärvats för behov inom ramen för den beskattade verksamheten dras av (ingående mervärdesskatt). Dessa mekanismer upprepas i varje led av produktions- och distributionskedjan fram till dess att konsumenten, som inte har rätt att göra avdrag, slutligen bär bördan av hela skatten. Om en beskattningsbar person inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt bryts kedjan och det blir den personen som får bära skattebördan. Oftast kommer i praktiken denna beskattningsbara person att, dolt, integrera denna mervärdesskatt i priset på sina varor eller tjänster. På så sätt kommer denna mervärdesskatt som sålunda integrerats i priset på varor eller tjänster att på ett konstlat sätt öka mervärdesskatten på dessa varor eller tjänster i senare led i produktions- och distributionskedjan, genom att skapa en kaskadeffekt (eller ”skatt på skatten”), en effekt som är känd inom andra system för indirekta skatter och som ska elimineras i mervärdesskattesystemet. Avsaknaden av avdragsrätt skadar således inte enbart den beskattningsbara personen i fråga, utan mer allmänt samtliga berörda aktörer och systemets funktion i dess helhet. Även om denna effekt är accepterad när det gäller skattebefriad verksamhet [8] bör den i största möjliga mån undvikas när det gäller beskattad verksamhet.

32. Domstolen har mot denna bakgrund gett beskattningsbara personers avdragsrätt en särskild betydelse. Det framgår av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala, eller har betalat, för tillhandahållna varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet, att den är en oskiljaktig del av detta system och att den i princip inte får inskränkas. Mervärdesskatt ska tas ut i varje produktions- och distributionsled och varje transaktion ska bedömas för sig, oberoende av vilken mervärdesskatt som ska betalas i tidigare eller senare led. De varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner och dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person. När dessa två villkor är uppfyllda, har en beskattningsbar person i princip rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Resultatet av transaktionen saknar betydelse för avdragsrätten under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig. Även om priset för tillhandahållandet är lägre än självkostnaden, får således inte avdraget begränsas till skillnaden mellan detta pris och denna kostnad, även om priset är betydligt lägre än självkostnaden, såvida det inte är rent symboliskt. [9]

8 Se, när det gäller syftet med undantaget för finansiella transaktioner, punkt 78 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

9 Se, senast, dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkterna 30–35, 40 och 41).

33. Det framgår vidare av domstolens rättspraxis att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Domstolen har emellertid medgett en avdragsrätt även i avsaknad av direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när de utgifter som gjorts hör till de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personen. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det däremot inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan. [10]

34. I målet vid den nationella domstolen är det ostridigt att en del av de varor och tjänster som utgör VWFS allmänna omkostnader används för behov inom dess beskattade verksamhet, det vill säga tillhandahållande av fordon. Detta förefaller logiskt, då dessa transaktioner inte låter sig genomföras utan aktivitet från VWFS sida och denna verksamhet nödvändigtvis medför krav på användande av vissa resurser. Det förefaller därför uppenbart att VWFS ska ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på sina allmänna omkostnader, i den mån dessa används för transaktionerna att leverera bilar som utförs av VWFS.

35. Mot bakgrund av att dessa allmänna omkostnader inte utgör komponenter i priset på beskattade transaktioner utan i priset på skattebefriade transaktioner står rätten till avdrag emellertid i strid med principen om allmän beskattning.

Rätten till avdrag, priset för tillhandahållanden och allmän beskattning

36. Enligt artikel 1.2 första och andra styckena i direktiv 2006/112, är mervärdesskatt en allmän skatt. Den utgår på varje transaktion och beräknas på varornas eller tjänsternas pris. Varje transaktion ska träffas av en skatt beräknad på priset och den ingående skatten kan samtidigt dras av. Tidigare transaktioner måste därför inkorporeras i priset. Såsom framgår av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 ska mervärdesskatt ”beräknas på varornas eller tjänsternas pris, efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som *burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset*”. [11]

37. De enda transaktioner som undgår beskattning [12] är de som är undantagna enligt bestämmelserna i direktiv 2006/112. Undantagna transaktioner ger emellertid, i princip, inte rätt till avdrag. De enda undantagen är gränsöverskridande transaktioner: gemenskapsinterna förvärv (vilka emellertid beskattas i den medlemsstat där de förvärvas), export, vissa transaktioner inom internationella transporter, transaktioner för internationella organisationer eller ambassader etcetera Däremot föreskrivs, när det gäller transaktioner som genomförts inom en medlemsstats territorium och som inte har något samband med internationell handel, inte några undantag med avdragsrätt i direktiv 2006/112, förutom bibehållandet av vissa avdrag som redan funnits i olika medlemsstater enligt artiklarna 109–129 i direktivet.

38. Domstolen har visserligen inte uttryckligen angivit som villkor för avdragsrätt att kostnaden för varor eller tjänster som används för behov inom den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner ska återfinnas bland de komponenter som priset på utgående transaktioner består av, vilket beror på att detta krav med nödvändighet följer av mervärdesskattesystemets uppbyggnad.

10 Se, senast, dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkterna 27, 28 och 32).

11 Min kursivering.

12 Med undantag för verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet, till exempel av det skälet att det inte rör sig om onerösa transaktioner.

39. Domstolen har sett detta villkor som en självklarhet, såsom den hänskjutande domstolen påpekat i sin andra tolkningsfråga. Enligt rättspraxis *förutsätter* sålunda rätten till avdrag för den mervärdesskatt som belastar ingående förvärv av varor eller tjänster att de kostnader som funnits utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset på utgående transaktioner och därmed ger rätt till avdrag.[13] Detsamma gäller när de kostnader som uppstått utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och i sig ingår som kostnadskomponenter i priset på de varor eller tjänster som personen tillhandahåller.[14]

40. Naturligtvis kan det, med den ekonomiska verksamheten, i praktiken vara så, att priserna, i vissa specifika situationer, inte täcker alla kostnader. Dessa situationer kan inte förekomma regelmässigt, för då skulle verksamheten inte vara lönsam. Det är emellertid tämligen vanligt att ett företag, särskilt i en verksamhets uppstartsfas, gör större investeringar än vad som inflyter från försäljning. Det har då rätt till avdrag för och återbetalning av ingående mervärdesskatt på sina investeringar, men denna återbetalning täcks därefter av utgående mervärdesskatt på framtida transaktioner i företaget. Ett företag som ska upphöra kan också föranledas att sälja sina varor till priser understigande inköpspriset, till exempel vid utförsäljning. Dessa situationer är helt tillfälliga. En beskattningsbar person utan vinstintresse, såsom en kommun, kan av olika skäl sälja en vara under inköpspris.[15] I en sådan situation medger domstolen full avdragsrätt för en sådan person.[16]

41. Dessa situationer kan således inte jämföras med situationen i förevarande mål, där en person som är skattskyldig för delar av verksamheten finansierar, på ett regelbundet och konstant återkommande sätt, i enlighet med bestämmelserna i den nationella rätten i personens medlemsstat, den beskattningsbara verksamheten med intäkter som härrör från den undantagna verksamheten. Ett godtagande av avdragsrätt i en sådan situation skulle innebära en subvention av denna beskattningsbara person, eller till och med en hel verksamhetssektor, genom systematiska återbetalningar av ingående mervärdesskatt, vilka i princip är avdragsgilla, men i praktiken inte kan dras av i avsaknad av utgående mervärdesskatt.

42. Jag delar i detta avseende inte den uppfattning som VWFS framfört i sitt yttrande om att staten inte skulle förlora några skatteintäkter, eftersom den omtvistade ingående mervärdesskatten har betalats av VWFS och deklarerats av dess leverantörer. Denna mervärdesskatt har nämligen betalats och deklarerats för att det föreligger en sådan skattskyldighet enligt skattelagstiftningen. Visserligen är det riktigt att mervärdesskattemekanismen, komplicerad som den är, tillämpas på ett sätt som kan liknas vid ett in- och utflöde mellan beskattningsbara personer och skattemyndigheten, men normalt bör staten i slutet av detta utbyte alltid ha ett plussaldo – det ligger i beskattningens natur. Staten skulle sålunda bli tvungen att återbetala den ingående mervärdesskatt som inte motsvaras av utgående mervärdesskatt, och därmed otvivelaktigt göra en förlust i form av minskade skatteintäkter.

43. Kommissionen har i sitt yttrande försökt förklara VWFS situation genom att föreslå att bolaget ska anses tillhandahålla fordon med förlust, vilket skulle kunna göras av ett koncernbolag, varpå koncernen kan kompensera denna förlust. Enligt kommissionen är därigenom den del av de allmänna omkostnaderna för VWFS som hör till tillhandahållandet av fordon inkorporerat i priset för dessa tillhandahållanden, vilket motiverar en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på denna del av de allmänna omkostnader, i enlighet med den rättspraxis från domstolen som redovisats ovan.[17]

44. Detta konstlade förslag är, av två skäl, enligt min mening inte relevant.

13 Se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57 och där angiven rättspraxis), och dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 27).

14 Se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58 och där angiven rättspraxis), och dom av den 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 28).

15 Så var fallet i målet vid den nationella domstolen i det mål som ledde fram till dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Se punkt 32 i förevarande förslag till avgörande.

17 Se punkterna 32 och 33 i förevarande förslag till avgörande.

45. För det första är det oförenligt med lagstiftningen i Förenade kungariket, såsom den beskrivits av parterna i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken endast det exakta pris som leasinggivaren betalat vid förvärvet från handlaren, med uteslutande av varje annan kostnad, ska faktureras kunden. Leasinggivaren får således inte i priset för tillhandahållandet inkludera något annat belopp, även om han samtidigt skulle ta ut ett lägre pris för fordonet än det pris som han själv betalat. Syftet med denna bestämmelse är att kunden ska få korrekta upplysningar. Det kan inte uppnås om leasinggivaren tillåts manipulera inköpspriset för fordonet.

46. För det andra är kommissionens förslag felaktigt i sak. Det är ostridigt i målet vid den nationella domstolen att VWFS inte säljer fordon med förlust, utan att bolaget finansierar de allmänna omkostnaderna som belastar denna försäljning med hjälp av intäkter från tillhandahållandet av mervärdesskattebefriad kredit, där de allmänna omkostnaderna är en komponent i priset. Det förhållandet att VWFS ingår i en koncern påverkar således inte alls lönsamheten av dess leasingverksamhet.

47. Slutligen ska det framhållas att ett godtagande av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för VWFS med avseende på allmänna omkostnader som finansieras av intäkter från skattebefriad verksamhet motsvarar en tillämpning, på dessa transaktioner, av ett undantag från beskattning med rätt till avdrag, i strid med artikel 1.2 första stycket i direktiv 2006/112.

Avslutande påpekande i denna del

48. Å ena sidan använder VWFS, utan tvekan, en del av de varor och tjänster som gett upphov till dess allmänna omkostnader för behov som uppstår inom dess beskattade verksamhet, och bör därför ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belastar sina inköp. Å andra sidan är en sådan avdragsrätt oförenlig med grundläggande principer i mervärdesskattesystemet. Det förefaller mig omöjligt att i förevarande mål finna en korrekt lösning på de problem som tolkningsfrågorna ger upphov till, utan att, utifrån direktiv 2006/112, närmare analysera den skattemässiga behandlingen av leasingavtal i Förenade kungarikets lagstiftning.

Klassificeringen av leasingavtal ur mervärdesskattesynpunkt

49. De unionsrättsliga bestämmelserna om mervärdesskatt har vid ett flertal tillfällen tolkats av domstolen med avseende på leasingavtal eller avbetalningsköp. Det har emellertid oftast varit fråga om huruvida ett avtal ska definieras som en försäljning av varor eller som tillhandahållande av tjänster. När det gäller frågan huruvida ett sådant avtal utgör en enda transaktion eller flera skilda transaktioner ska det snarare hänvisas till domstolens rättspraxis avseende sammansatta transaktioner.

Domstolens rättspraxis avseende sammansatta transaktioner

50. Direktiv 2006/112 innehåller inga specifika regler för sammansatta transaktioner. Tvärtom följer det av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 att varje transaktion i princip ska betraktas som en särskild och oberoende sådan. Ett tillhandahållande som på ett ekonomiskt plan utgör en enda tjänst bör emellertid inte på ett konstlat sätt delas upp för att inte förändra mervärdesskattesystemets funktion. [18] En sådan förändring av mervärdesskattesystemet är ännu allvarligare när en av delarna i en sammansatt transaktion är undantagen från beskattning, såsom i förevarande mål.

18 Se dom av den 25 februari 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

51. Det följer av fast rättspraxis att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, under vissa omständigheter, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det rör sig om en enda transaktion i synnerhet när en eller flera handlingar som utförs av den beskattningsbara personen har så nära samband att de objektivt sett utgör en enda oskiljaktig ekonomisk prestation vars uppdelning framstår som konstlad. För att avgöra om en transaktion innefattande flera prestationer utgör en enda transaktion ur mervärdesskattesynpunkt beaktar domstolen transaktionens ekonomiska syfte och intresset hos mottagarna av dessa prestationer. [19]

52. Vidare har det förhållandet att ett enda pris fakturerats eller att skilda pris avtalats inte någon avgörande betydelse för frågan om det föreligger två eller flera skilda transaktioner eller om det rör sig om en enda ekonomisk transaktion. En transaktion kan således anses utgöra en enda sådan även om det tagits ut skilda pris för olika delar av denna transaktion från kunden. [20]

53. För att avgöra om en prestation utgör en enda sammansatt transaktion eller flera särskilda transaktioner ska det prövas om varje beståndsdel av denna transaktion i sig har ett värde för kunden eller om kundens intresse rör den sammansatta transaktionen som helhet. [21]

54. Slutligen ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om det i det enskilda fallet är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att då göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna. Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem. [22]

55. När det gäller sådana leasingavtal som i målet vid den nationella domstolen förefaller det mig, tvärtemot vad Förenade kungarikets regering och kommissionen har anfört i sina yttranden, som så, att de mot bakgrund av den rättspraxis som redovisats ovan bör anses utgöra en enda transaktion, som det skulle vara konstlat att dela upp.

56. Det är nämligen varken erhållandet av kredit eller hyran eller förvärvet av ett fordon som utgör syftet i sig för en leasingtagare i ett sådant avtal. Det som eftersträvas är åtnjutandet av ett fordon på villkor som är specifika för ett leasingavtal och inte återfinns vid användning av någon annan metod för att förvärva detta fordon. Leasingtagaren får å ena sidan ett nytt fordon helt enligt sina önskemål, eftersom leasinggivaren köper fordonet utifrån en given kunds behov. Leasingtagaren disponerar därefter fordonet självständigt och med uteslutande av andra (utom vissa mindre begränsningar) och har för övrigt normalt sett möjlighet att bli dess ägare vid kontraktstidens slut. Dessa särdrag skiljer leasingavtalet från ett vanligt hyresavtal. Å andra sidan behöver leasingtagaren inte lägga ut hela priset för fordonet, eftersom betalningen sker i etapper. Leasingtagaren bär heller inte den ekonomiska risk som är förenad med att äga ett fordon, såsom att det går sönder, drabbas av en olycka eller behovet att göra sig av med fordonet i slutet av dess ekonomiska cykel, eftersom – i den mån leasingtagaren inte utnyttjar sin köpoption – dessa risker bärs av leasinggivaren. Slutligen får leasingtagaren ofta en rad tilläggstjänster, såsom underhållsservice. Ett leasingavtal skiljer sig således ur leasingtagarens synpunkt även ifrån ett enkelt köp av fordonet.

19 Se, bland annat, dom av den 8 december 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkterna 26, 27 och 29 samt där angiven rättspraxis).

20 Se, bland annat, dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkterna 29 och 30 samt där angiven rättspraxis).

21 Se dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 24), dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 30), och dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 25).

22 Se, bland annat, dom av den 8 december 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkt 30).

57. Jag delar således inte kommissionens uppfattning att ett leasingavtal är likvärdigt med ett förvärv av ett fordon medelst ett lån för att möjliggöra detta, vilket skulle anses utgöra två särskilda transaktioner inom ramen för detta avtal, nämligen en transaktion där kredit beviljas och en transaktion där fordonet tillhandahålls. Det är riktigt att ett förvärv av ett fordon kan ske på olika sätt, inklusive genom ett banklån.

58. Det rör sig då emellertid inte om samma parter, eftersom VWFS, enligt vad bolaget själv upplyst, inte tillhandahåller fordon i andra sammanhang än leasingavtal och inte tillhandahåller finansiering för förvärv av andra fordon än de som omfattas av sådana avtal. Leasingtagaren måste således, i sådant fall, vända sig till ett kreditinstitut och därefter till en återförsäljare av fordon.

59. Såsom domstolen, för det andra, tidigare fastslagit är den omständigheten att andra i princip kan tillhandahålla liknande tjänster inte avgörande för klassificeringen av en sammansatt transaktion. Den omständigheten att de olika delar som utgör en enda transaktion under andra omständigheter skulle kunna tillhandahållas separat är nämligen förbunden med begreppet sammansatt transaktion.[23]

60. För det tredje gör ett förvärv av äganderätten till ett fordon, oavsett om det skett med hjälp av banklån, inte det möjligt att förfoga över fordonet på samma villkor som de som gäller inom ramen för ett sådant leasingavtal som beskrivits i punkt 56 i förevarande förslag till avgörande, vilka är förmånligare i flera avseenden.

61. För det fjärde ska slutligen, enligt sentida rättspraxis från domstolen[24] och som Förenade kungarikets regering gjort gällande i svar på en skriftlig fråga från domstolen i förevarande mål, vissa typer av de leasingavtal som tillhandahålls av VWFS inte behandlas som ett tillhandahållande av varor utan av tjänster, och närmar sig därmed en vanlig uthyrning. Utifrån en uppdelning kan varje uthyrning behandlas som att den består av en del av kreditgivning, då den hyra som hyrestagaren normalt betalar täcker inte bara amorteringen för bilen utan även andra omkostnader som ägaren har, innefattande finansieringskostnader.

62. Jag delar heller inte kommissionens oro för att en klassificering av leasingavtal som en enda beskattningsbar transaktion skulle leda till åtskillnad i behandling jämfört med kreditgivningstransaktioner, som är undantagna från beskattning. De som är verksamma inom kreditgivningstjänster som är undantagna från mervärdesskatt befinner sig nämligen i en annan situation än de som tillhandahåller fordon enligt leasingavtal.[25] Deras beskattning leder inte till något åsidosättande av principen om skattemässig neutralitet, utan tvärtom, eftersom beskattningsbara personer som beskattas har rätt att göra avdrag.[26]

63. Slutsatsen att ett leasingavtal ska klassificeras som en enda transaktion snarare än två skilda transaktioner stöds av domstolens rättspraxis rörande tillhandahållande av varor med finansiering.

23 Dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26).

24 Se dom av den 4 oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Dom av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 31).

26 Se, när det gäller följderna av undantagna transaktionsslag för mervärdesskattemässig neutralitet, punkt 78 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

Rättspraxis rörande tillhandahållande av varor med finansiering

64. Domstolen har visserligen, såsom Förenade kungarikets regering påpekat, inom ramen för ett mål rörande köp av mark och uppförande av en byggnad, fastslagit att när en varu- eller tjänsteleverantör godkänner att kunden underlåter att betala priset, mot att kunden betalar ränta, i princip lämnar en kredit som är undantagen i den mening som avses i mervärdesskattebestämmelserna.[27] Denna tolkning grundas huvudsakligen på kravet på likabehandling mellan en köpare som erhåller en kredit (i form av anstånd med betalningen) från sin leverantör och en köpare som erhåller ett banklån.[28]

65. Emellertid förefaller det inte som om det skulle finnas någon sådan risk för åtskillnad i behandling när det gäller sådana leasingavtal som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. I enlighet med distributiva lagen om relationen mellan multiplikation och addition är, vid lika finansieringskostnader (mätt som andel av den finansierade varans värde), kostnaden för köparen nämligen densamma oavsett om finansieringen av inköpet av en mervärdesskattepliktig vara sker med hjälp av ett mervärdesskattebefriat lån, eller om köparen betalar priset för varan utan mervärdesskatt med tillägg för finansieringskostnader och mervärdesskatten läggs på totalpriset.[29] Domstolens resonemang i det ovannämnda målet är således enligt min mening inte överförbart på förevarande mål.

66. Vidare har rättspraxis genomgått en påtaglig utveckling sedan den domen meddelades. Två domar förefaller mig särskilt relevanta.

67. Den första är domen i målet Stock'94.[30] I den domen fastslog domstolen att "… en transaktion avseende integrerat jordbrukssamarbete som innebär att en ekonomisk aktör levererar varor till en jordbrukare och beviljar denne ett lån för förvärv av dessa varor utgör en enda transaktion vid tillämpning av [direktiv 2006/112], i vilken tillhandahållandet av dessa varor utgör det huvudsakliga tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget för detta enda tillhandahållande utgörs både av priset för nämnda varor och av den ränta som betalas för de lån som jordbrukarna beviljats".[31] Målet rörde ett kooperativt förhållande inom jordbruket där ett företag tillhandahöll jordbrukare en kredit som kunde användas enbart för jordbrukarens köp av utsäde och andra produktionsmedel från det företaget. Jordbrukarna betalade, förutom priset på de varor som köptes, ränta på den lämnade krediten. Bedömningen rörde således, precis som i förevarande mål, frågan om detta utgjorde två skilda transaktioner, ett köp av vara som omfattas av mervärdesskatteplikt och ett undantaget kreditavtal, eller en enda sammansatt transaktion.

27 Dom av den 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, domslutet).

28 Dom av den 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, punkt 14), och generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, punkterna 10 och 11).

29 Ta en vara som kostar 1 000 euro utan mervärdesskatt, en mervärdesskattesats på 20 % och totala finansieringskostnader på 30 %. Om köpet ska finansieras genom banklån följer att priset för varan inklusive mervärdesskatt blir 1 200 euro finansieringskostnaderna blir 360 €, vilket totalt blir 1 560 €. Vid leasing blir priset utan mervärdesskatt plus finansieringskostnader 1 300 euro, mervärdesskatten på detta är 260 euro, vilket totalt blir 1 560 €. Som formel: (a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa), där a = varans pris utan skatt, t = mervärdesskattesats, s = finansieringskostnad. Denna beräkning har inspirerats av Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, s. 274, på s. 283.

30 Dom av den 8 december 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Dom av den 8 december 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, första strecksatsen i domslutet).

68. Domstolen fastslog för det första att lämnandet av kredit inte hade ett självständigt värde ur jordbrukarnas perspektiv, eftersom dessa ekonomiska medel inte kunde användas fritt. För det andra fastslog den att företaget i fråga inte hade tillstånd att bedriva verksamhet som kreditinstitut och därmed inte kunde lämna krediter till jordbrukare utan att de var avsedda för inköp av varor från företaget. [32] För det tredje avsåg tillhandahållandet av varor och tillhandahållandet av lånet samma ekonomiska syfte. [33] Mot denna bakgrund utgjorde prestationen i dess helhet enligt domstolen en enda transaktion ur mervärdesskattesynpunkt.

69. Kommissionen anförde till svar på en fråga vid förhandlingen att den ansåg denna dom vara ”märklig”. Jag hittar dock inget märkligt i den – domstolen har helt enkelt antagit ett funktionellt synsätt vid betraktandet av den ifrågavarande relationen för att fastställa dess verkliga natur.

70. Om domstolen kunde komma fram till detta i en situation där det förutom tillhandahållandet av varor fanns ett verkligt finansiellt flöde mellan säljaren och köparen, finns det än större skäl att göra det när det gäller leasingavtal, där det enda ”flödet” utgörs av tillhandahållandet av fordonet och där leasingtagaren betalar priset för detta med hjälp av sina egna pengar. På motsvarande sätt som i den ovannämnda domen har lämnandet av kredit inom ramen för ett leasingavtal inte något självständigt värde i förhållande till tillhandahållandet av fordonet, då leasinggivaren inte tillhandahåller finansiering för annat än leasingavtal och samtliga beståndsdelar av dessa avtal har samma ekonomiska syfte, nämligen förfogande över fordonet på villkor som är särskilda för leasingavtal. Det resonemang som domstolen haft i domen i målet Stock’94 är därmed helt överförbart på förevarande mål.

71. Den andra domen är den i målet Part Service, [34] som rörde leasingavtal och deras uppdelning i skilda transaktioner på ett än mer direkt sätt. I målet var det fråga om avtal om leasing av fordon som delats upp i ett flertal transaktioner, så att leasinggivaren, för en beskattad transaktion, från leasingtagaren erhöll ett belopp motsvarande inköpspriset för fordonet hos leverantören. Återstående del betalade leasingtagaren till ett annat företag inom samma koncern som leasinggivaren i enlighet med ett avtal om försäkring och garantier. Den betalningen var undantagen från mervärdesskatt. Beloppen fördes sedan vidare till leasinggivaren. De italienska skattemyndigheterna ansåg att de olika åtagandena som de berörda parterna gjort utgjorde ett enda avtal som träffats mellan tre parter, även om det återfanns i skilda kontrakt. Enligt skattemyndigheten delades den ersättning som leasingtagaren betalade upp på ett konstlat sätt för att minska beskattningsunderlaget då rollen som leasinggivare fördelades mellan leasingbolaget och ett annat företag. [35]

72. Domstolen bedömde avtalen i fråga utifrån sin rättspraxis avseende sammansatta transaktioner. [36] Den framhöll bland annat att transaktionerna i fråga kännetecknades av följande omständigheter:

– De två företag som genomfört leasingtransaktionen ingick i samma företagskoncern.

– Leasingbolagets prestation hade delats upp, genom att den kännetecknande finansieringen anförtrotts ett annat bolag och delats upp i prestationer avseende kredit, försäkring och förmedling.

– Leasingbolagets prestation hade på detta sätt begränsats till att endast omfatta själva uthyrningen av fordonet.

32 Detta utgör en ändring i förhållande till punkt 13 i domen av den 27 oktober 1993, Muys’ en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), där uttrycket ”lämnande av och förhandling om kredit” använts för att omfattningen av det skattebefriade området ska vara tillräckligt stort för att innefatta en kredit som lämnas av någon som tillhandahåller varor mot avbetalning. Enligt domen av den 8 december 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936), ska en sådan kredit normalt betraktas som en tilläggstjänst i förhållande till tillhandahållandet av varor och därmed inte vara undantagen från beskattning.

33 Dom av den 8 december 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, punkterna 32–34).

34 Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 8–17).

36 Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 48–53).

– De avgifter som leasingtagaren betalade uppgick totalt till ett belopp som obetydligt översteg inköpspriset för egendomen.

– Denna prestation, när den betraktades för sig, föreföll följaktligen inte vara lönsam och företagets fortlevnad säkerställdes inte endast genom de avtal som ingicks med leasingtagarna.

– Leasingbolaget fick endast ersättning för leasingtransaktionen genom att de avgifter som leasingtagarna betalade lades samman med de belopp som erhölls från det andra bolaget i samma företagskoncern. [37]

73. Domstolen ansåg detta stå i strid med syftet med artikel 11 A.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, [38] det vill säga beskattning av allt som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden. Eftersom uthyrning av fordon enligt leasingavtal utgör ett tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet [39] omfattas en sådan transaktion nämligen normalt av mervärdesskatt, vars beskattningsunderlag ska fastställas enligt artikel 11 A.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det förväntade resultatet var att uppnå en skattefördel till följd av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 B a och d i sjätte mervärdesskattedirektivet [40] för de prestationer som anförtrotts leasingbolagets medkontrahent. [41]

74. I målet Part Service ställdes tolkningsfrågorna utifrån huruvida det skedde ett missbruk av rättsreglerna. Domstolen lämnade inte något kategoriskt svar, utan överlät till den nationella domstolen att bedöma huruvida det förelåg någon avsikt att missbruka rättsreglerna. I förevarande mål vid den nationella domstolen kan VWFS inte tillskrivas något sådant missbruk, eftersom uppdelningen av leasingavtal tydligen tillåts eller till och med föreskrivs i lagstiftningen i Förenade kungariket. Ändå är den bedömning av en sådan hantering som domstolen gjort i punkt 57 i domen i målet Part Service [42] helt överförbar på situationen i målet vid den nationella domstolen, med den skillnaden att det här inte ens gäller två olika företag och två olika avtal, utan ett enda avtal med ett enda företag, och en uppdelning endast sker när hyran redovisas för leasingtagaren. Den konstlade karaktären av denna uppdelning blir därmed än mer uppenbar.

75. De omständigheter som framgår av den dom som nämns i föregående punkt är enligt min mening aktuella även i målet vid den nationella domstolen. Den omständigheten att det rör sig om ett handlande som är tillåtet eller krävs genom lagstiftningen i Förenade kungariket påverkar inte detta konstaterande. Domstolen bedömer nämligen inte huruvida ett visst handlande är förenligt med nationell rätt i en medlemsstat, utan med bestämmelserna i unionsrätten. Om den konstaterar att en uppdelning av ett leasingavtal i separata transaktioner är oförenlig med principen om att hela det belopp som mottas i en viss transaktion ska beskattas, och att detta ger en oberättigad skattefördel i form av ett undantag från beskattning, är detta konstaterande tillämpligt såväl på missbruk som beskattningsbara personer gör sig skyldiga till som på nationella bestämmelser som ställer krav på en sådan uppdelning.

37 Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 57).

38 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), som omarbetats genom direktiv 2006/112. Artikel 11 A.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet motsvaras av artikel 73 i direktiv 2006/112.

39 Motsvarar nu artiklarna 24–29 i direktiv 2006/112. Det kan noteras att vissa leasingavtal kan klassificeras som tillhandahållande av varor i den mening som avses i artikel 14.2 b i direktiv 2006/112, vilket inte påverkar det faktum att de utgör skattepliktiga transaktioner.

40 Numera artikel 135.1 a och 135.1 b i direktiv 2006/112.

41 Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkterna 59–61).

42 Dom av den 21 februari 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108).

76. Som avslutning på denna del av min bedömning anser jag att genomgången av rättspraxis rörande den skattemässiga behandlingen av sammansatta transaktioner, innefattande, mer konkret, leasingavtal, är tillräcklig för att visa att uppdelningen av leasingavtal i målet vid den nationella domstolen i transaktioner avseende tillhandahållande av skattepliktiga varor och transaktioner avseende lämnande av skattebefriade kredittjänster, vilken tillåts eller föreskrivs i lagstiftningen i Förenade kungariket, är oförenlig med bestämmelserna i direktiv 2006/112, såsom dessa tolkats av domstolen.

77. En sådan skattemässig behandling av avtal är enligt min mening även oförenlig med syftet bakom undantaget för kredittjänster enligt artikel 135.1 b i direktiv 2006/112 och med principen att undantag ska tolkas restriktivt.

Syftet med undantaget för kredittransaktioner

78. Mervärdesskattesystemet grundas på allmän beskattning av alla varor och tjänster i varje led av produktions- och distributionskedjan (eller vid tillhandahållande av tjänster). Mervärdesskatt är emellertid en konsumtionsskatt, det vill säga att bördan av beskattningen bärs i konsumtionsledet. Denna börda förs således vidare i varje led i ekonomin till det följande, fram till konsumtionsledet. Genom mekanismen avdrag för ingående mervärdesskatt omfattar den samlade bördan enbart det mervärde som tillförs på varje stadium och skatten är neutral för företagen.

79. Varje undantag bryter denna kedja, och hindrar därmed beskattningens funktion och för in en störning av konkurrensen som följer av att neutraliteten åsidosätts. När en vara eller tjänst undantas från beskattning kan nämligen inte den ingående skatten dras av, då det inte finns någon utgående skatt att dra av den mot. Det företag som undantas behandlas således som en konsument och bär själv skattebördan. Mot den bakgrunden ska alla undantag från mervärdesskatteplikt tolkas restriktivt, det vill säga så att deras omfattning begränsas till vad som är nödvändigt utifrån deras syfte eller skälen till att de införts. [43]

80. I skälen till direktiv 2006/112 förklaras inte varför EU-lagstiftaren undantagit finansiella tjänster, bland annat tillhandahållande av kredit. Ett sådant undantag återfinns emellertid i flertalet av de medlemsstater som infört mervärdesbeskattning. I doktrinen är det allmänt erkänt att dessa tjänster, som endast rör finansiella rörelser, är alltför svåra att beskatta på grund av svårigheten att avgränsa beskattningsunderlaget. [44]

81. Sådana svårigheter gör sig inte gällande i fråga om leasingavtal. Vid denna avtalstyp återfinns det dels en väl definierad prestation bestående i att tillhandahålla den vara som tjänsten avser, eventuellt tillsammans med en möjlighet att förvärva varan, dels en motprestation i form av hyra och andra eventuella tilläggsbetalningar. Beskattningsunderlaget är således lätt att fastställa – det utgörs av samtliga betalningar som leasinggivaren får från leasingtagaren. Den omständigheten att dessa betalningar avser olika kostnader för leasinggivaren än dem som rör förvärvet av föremålet för avtalet, såsom finansieringskostnader, allmänna omkostnader eller kostnader för tilläggsprestationer, påverkar inte detta, eftersom dessa kostnader bärs i förhållande till prestationen att tillhandahålla varan i fråga.

82. Att ens delvis klassificera ett sådant avtal som en transaktion som avser tillhandahållande av kredit går således utöver vad som är nödvändigt för det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 b i direktiv 2006/112 och omfattas inte av undantagets syfte. Klassificeringen strider således mot principen om allmän beskattning i artikel 1.2 första stycket i detta direktiv. Domstolen har för övrigt fört samma resonemang i domen i målet Velvet & Steel Immobilien, där den fastslog att undantaget

43 Se, när det gäller det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 d i direktiv 2006/112, dom av den 26 maj 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 34).

44 Se, bland annat, Tait, A., *Value Added Tax*. International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington, 1988, s. 92–100. Se även Parolini, A., ”Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU”, i Lang, M. (red.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Vienne, 2016, s. 285, och Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, s. 274.

för finansiella tjänster syftade till att lindra de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten, samt att undvika en ökning av kostnaderna för konsumtionskrediter. Vidare konstaterade den att ”[e]ftersom den skattskyldighet för mervärdesskatt som avser övertagandet av en förpliktelse att renovera en fastighet inte ger prov på några sådana svårigheter kan denna transaktion inte undantas från skatteplikt”. [45]

83. Det ska tilläggas att den omständigheten att en transaktion i en medlemsstats interna rättsordning klassificerats som lämnande av kredit inte är tillräcklig för att transaktionen ska omfattas av det undantag som föreskrivs i direktiv 2006/112. Enligt domstolens praxis är de undantag som föreskrivs i artikel 135.1 i direktiv 2006/112 självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika. [46]

84. Enligt min mening kan således inte artikel 135.1 b i direktiv 2006/112 utgöra en tillräcklig grundval för att medge ett partiellt undantag för en leasingtransaktion såsom den i målet vid den nationella domstolen.

Avslutande anmärkningar i denna del

85. Det framgår enligt min mening klart av vad som ovan anförts att transaktioner av den typ av leasingavtal som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utifrån de olika bestämmelserna i direktiv 2006/112 såsom de tolkats av domstolen, inte ska delas upp i två skilda transaktioner bestående i tillhandahållande av en vara och tillhandahållande av kredit. Det partiella undantag som följer av denna uppdelning missgynnar de företag som tillhandahåller dessa prestationer genom att beröva dem rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på en del av deras kostnader, minskar skatteintäkterna i såväl den berörda medlemsstaten som i unionen och kan medföra snedvridningar av konkurrensen om samma slag av transaktioner behandlas olika i olika medlemsstater. [47]

86. Jag ifrågasätter inte Förenade kungarikets rätt att kräva att leasinggivare av konsumentskyddsskäl ska särskilja det belopp som avser priset för förvärv av fordonet inför konsumenten. Detta sätt att redovisa priset är emellertid inte avgörande och kan inte leda till en uppdelning av denna transaktion vad gäller påförande av mervärdesskatt, enligt den rättspraxis som redovisats i punkt 52 i förevarande förslag till avgörande. [48]

Avslutande anmärkningar

87. Enligt min mening är det enda riktiga svar som kan lämnas på de tolkningsfrågor som ställts i förevarande mål att leasingavtal såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en enda sammansatt transaktion som är skattepliktig, och att den som tillhandahåller den har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt på de varor och tjänster som använts för att kunna tillhandahålla de prestationer som transaktionen avser.

45 Dom av den 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, punkt 24).

46 Dom av den 26 maj 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

47 Jag anmärker i detta avseende till exempel att såsom jag tolkar situationen i målet som ledde till domen av den 19 september 2017, kommissionen/Irland (registreringsbeskattning) (C-552/15, EU:C:2017:698), konkurrerar de som tillhandahåller biluthyrning och leasing av fordon i Nordirland direkt med de som tillhandahåller samma tjänster i Irland.

48 Vid den muntliga förhandlingen framförde parterna att denna skyldighet följer av Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/48/EG av den 23 april 2008 om konsumentkreditavtal och om upphävande av rådets direktiv 87/102/EEG (EUT L 133, 2008, s. 66). Enligt artikel 2.2 d i detta direktiv gäller det emellertid inte för ”[h]yres- eller leasingavtal, enligt vilka det inte föreskrivs någon skyldighet att förvärva objektet, vare sig enligt avtalet i sig eller något annat enskilt avtal”. Enligt uppgifter som lämnades av Förenade kungarikets regering till svar på en skriftlig fråga från domstolen innehåller inget av de leasingavtal som används av VWFS någon skyldighet att köpa fordonet, utan enbart en option. Även om, för det andra, skyldigheten i fråga skulle anses följa av artikel 10.2 e i direktiv 2008/48, rör detta sig om en informationsplikt som inte påverkar den skattemässiga behandlingen av prestationen.

88. En sådan lösning kan emellertid endast tillämpas på framtida transaktioner. När det gäller redan genomförda sådana, inklusive dem i målet vid den nationella domstolen, är problemet mer komplicerat.

89. Å ena sidan har leasinggivarna åtnjutit ett partiellt undantag för sina prestationer till följd av att dessa delats upp i två skilda transaktioner, varav en varit undantagen. Å andra sidan skulle de, då detta undantag är oförenligt med unionsrätten, under normala förhållanden ha haft rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt som de betalat i förhållande till sina prestationer. Frågan uppkommer därför om de, trots det ifrågavarande undantaget, ska ha rätt till sådant avdrag.

90. Det finns underlag för att besvara denna fråga i domstolens praxis. Enligt denna gäller att även i fall då ett undantag som föreskrivs i nationell rätt är oförenligt med direktiv 2006/112, tillåter artikel 168 i direktivet inte att en beskattningsbar person får utnyttja detta undantag och samtidigt göra gällande rätt till avdrag.[49] Visserligen gjorde domstolen denna bedömning när det gäller avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som den beskattningsbara personen uteslutande använt för undantagna transaktioner. Jag menar emellertid att samma sak gör sig gällande när det gäller ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som, även om de delvis använts för beskattade transaktioner, i sin helhet utgör en komponent i priset på undantagna transaktioner. Samma systematiska synpunkter utifrån mervärdesskattesystemets uppbyggnad gör sig nämligen gällande i båda situationerna, nämligen att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är kopplad till uppbörden av utgående skatt.[50]

91. Alternativt är bestämmelserna i direktiv 2006/112, enligt vilka tillhandahållandet av leasingavtal ska klassificeras som en enda transaktion (i synnerhet dess artikel 73), enligt min mening tillräckligt precisa och ovillkorliga för att beskattningsbara personer ska kunna åberopa dessa direkt och begära att deras leasingavtal ska beskattas i dess helhet, i syfte att åtnjuta rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.[51] Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om detta i praktiken är möjligt i det nationella målet.

Förslag till avgörande

92. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol) på följande sätt:

Bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett leasingavtal såsom det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en enda sammansatt transaktion som är skattepliktig, varvid den som tillhandahåller den har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt på de varor och tjänster som använts för dessa prestationer.

Beskattningsbara personer som utnyttjat en partiell skattebefrielse för dessa transaktioner enligt nationell rätt har inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belastar de varor och tjänster som använts för dessa transaktioner, när dessa omkostnader inkorporerats i priset på undantagna transaktioner. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det är möjligt för dessa beskattningsbara personer att begära full beskattning av dessa transaktioner för att kunna åtnjuta sådan avdragsrätt.

49 Dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 45).

50 Dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 43).

51 Se dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkterna 47 och, analogt, 56 andra och tredje styckena).