



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 18 oktober 2018*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 173 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Transaktioner avseende leasing av fordon – Varor och tjänster som används både för beskattningsbara transaktioner och för transaktioner som är undantagna från skatteplikt – Avdragsrättens inträde och omfattning – Avdragsgill andel”

I mål C-153/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol) genom beslut av den 22 mars 2017, som inkom till domstolen den 27 mars 2017, i målet

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på femte avdelningen E. Regan, tillika tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna C.G. Fernlund (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 februari 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, genom N. Shaw, QC, och M. Jones, barrister, befullmäktigade av A. Brown, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon, i egenskap av ombud, biträdd av O. Thomas, QC, och A. Mannion, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 maj 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: engelska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 168 och 173 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 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten) och Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (nedan kallat VWFS). Målet rör den tillämpliga metoden för att fastställa den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatt som bolaget har erlagt inom ramen för den del av verksamheten som består i bland annat leasing av motorfordon.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 1.2 första och andra stycket i mervärdesskattedirektivet 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.”

- 4 Det följer av artikel 135.1 b i detta direktiv att medlemsstaterna ska undanta ”beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten” från skatteplikt.
- 5 I artikel 168 i nämnda direktiv 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.
- b) Mervärdesskatt som skall betalas för transaktioner som enligt artikel 18 a och artikel 27 likställs med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
- c) Mervärdesskatt som i enlighet med artikel 2.1 b i skall betalas för gemenskapsinterna förvärv av varor.
- d) Mervärdesskatt som skall betalas för de transaktioner som avses i artiklarna 21 och 22 och som likställs med gemenskapsinterna förvärv.
- e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

6 Artikel 173 i samma direktiv har följande lydelse:

”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.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.

2. Medlemsstaterna får vidta följande åtgärder:

- a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
- b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
- c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt hos den beskattningsbara personen och som är ringa inte skall beaktas vid beräkningen.”

Den nationella rätten i Förenade kungariket

- 7 Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om avdrag för ingående mervärdesskatt har införlivats med den nationella rätten i Förenade kungariket genom section 26 i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) och regulations 101 och 102 i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års förordning om mervärdesskatt). I regulation 101.2 d i förordningen fastställs standardmetoden för att bestämma avdragsrätten.
- 8 Regulation 102 i förordningen innehåller ett avsteg från standardmetoden som gör det möjligt för skattemyndigheten att använda en specialmetod för att bestämma den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 VWFS är ett finansbolag som till hundra procent ägs av Volkswagen Financial Services AG och som ingår i koncernen Volkswagen AG. Koncernen tillverkar och säljer motorfordon av olika märken, till exempel Volkswagen, Audi och Škoda.
- 10 Den finansiering som erbjuds av VWFS kan endast användas för att förvärva fordon av något av de märken som tillhör koncernen. Förutom att erbjuda finansiering deltar bolaget även i saluföringen av bilar av dessa märken genom att utbilda säljpersonalen hos återförsäljarna. De utgifter som detta deltagande leder till slås dock i allmänhet ut på VWFS:s samlade allmänna verksamhetsbudget, och

faktureras inte de andra företagen inom koncernen, vilka – även om de ingår i samma koncern – inte tillsammans med VWFS har anslutit sig till ett system med koncernbeskattning vad gäller mervärdesskatt.

- 11 VWFS:s verksamhet är uppdelad i flera grenar, varav en är detaljhandel. Bolaget erbjuder inom denna verksamhetsgren tre sorters produkter som riktar sig såväl till näringsidkare som till privatpersoner. En av dessa är leasing av motorfordon. När VWFS ingår ett leasingavtal köper detta bolag fordonet av återförsäljaren och ställer det till kundens förfogande. I avtalet anges att äganderätten till fordonet inte går över till kunden förrän samtliga betalningar enligt avtalet har erlagts.
- 12 Enligt den tillämpliga lagstiftningen i Förenade kungariket betraktas VWFS, vid ingåendet av ett sådant avtal, som leverantör av det fordon som avses i avtalet, vilket bland annat måste innehålla ett avtalsvillkor om att fordonet håller en tillfredsställande kvalitet. Den tjänst som bolaget tillhandahåller består inte endast av en kredit, utan där ingår även assistans med avseende på själva fordonet, till exempel tar bolaget hand om klagomål beträffande fordonets kvalitet.
- 13 Det framgår av villkoren i ett sådant leasingavtal att det pris som betalas till VWFS för förvärvet av fordonet överensstämmer med det pris som VWFS betalar till återförsäljaren, utan någon vinstmarginal. Vid fastställandet av räntan för den "finansiella" delen av transaktionen beaktar VWFS däremot inte enbart sina egna finansieringskostnader, utan lägger till en marginal för allmänna omkostnader, en vinstmarginal och en reservering för osäkra fordringar. Det bokföringssystem som VWFS använder för den här typen av transaktioner innebär att den del av betalningarna som motsvarar räntan ingår i omsättningen, vilket däremot inte gäller för den del som motsvarar inköpspriset för fordonet.
- 14 Det är ostridigt mellan parterna att även om ett leasingavtal utgör en enda affärstransaktion, innefattar det enligt mervärdesskattelagstiftningen i Förenade kungariket flera olika tillhandahållanden, däribland tillhandahållande av ett fordon – en beskattningsbar transaktion – och beviljande av en kredit – en transaktion som är undantagen från skatteplikt.
- 15 Den ingående mervärdesskatt som VWFS har betalat för sin samlade verksamhet kan delas upp i två delar, där en del uteslutande avser antingen beskattningsbara transaktioner eller transaktioner som är undantagna från skatteplikt, och den andra delen avser transaktioner av båda dessa typer. Den sistnämnda mervärdesskatten kvalificeras i Förenade kungariket som "resterande" (*residual*). Konkret rör det sig om allmänna omkostnader för den löpande förvaltningen, såsom kostnader för utbildning och rekrytering av personal, måltider och drycker för personalen, underhåll och förbättring av it-infrastruktur samt lokaler och kontorsmateriel. Mot bakgrund av att VWFS delvis är undantaget från skattskyldighet, är parterna oense om i vilken utsträckning bolaget har rätt att dra av denna resterande mervärdesskatt.
- 16 För att fastställa beloppet för den avdragsgilla ingående mervärdesskatten ingick VWFS en överenskommelse med skattemyndigheten om en "specialmetod för partiell skattebefrielse". Enligt denna metod kan den ingående mervärdesskatt som har betalats för de kostnader som enbart har uppstått för att genomföra beskattade transaktioner dras av, medan mervärdesskatten för kostnader som endast har uppstått för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt inte kan dras av.
- 17 Den 2 februari 2007 skrev VWFS till skattemyndigheten och föreslog att den resterande ingående mervärdesskatten, inom ramen för denna specialmetod, skulle fördelas mellan VWFS:s olika verksamhetsgrenar, bland annat i proportion till omsättningen inom respektive gren, som emellertid skulle beräknas utan beaktande av värdet på de fordon som såldes enligt leasingavtalen. Därefter skulle en särskild metod användas för att beräkna den avdragsgilla andelen av den ingående resterande mervärdesskatten för varje verksamhetsgren.

- 18 Oenigheten mellan skattemyndigheten och VWFS gäller i vilken mån det – enligt en sådan särskild metod – ska anses att den resterande mervärdesskatt som sålunda har hänförs till detaljhandelsgrenen ”används eller ska användas” av VWFS för att genomföra beskattningsbara transaktioner inom denna verksamhetsgren.
- 19 VWFS föreslår att beräkningen ska baseras på antalet beskattningsbara transaktioner i förhållande till det totala antalet transaktioner inom denna verksamhetsgren. VWFS:s metod innebär att leasingtransaktioner ska behandlas som två olika transaktioner (en beskattningsbar transaktion och en transaktion som är undantagen från skatteplikt), och att antalet transaktioner inte motsvarar antalet avtal utan det antal betalningar som, vanligtvis månadsvis, erläggs enligt dessa avtal.
- 20 Skattemyndigheten anser däremot att varje belopp avseende resterande mervärdesskatt som är hänförligt till leasingavtal ska fördelas mellan de beskattningsbara transaktionerna och de transaktioner som är undantagna från skatteplikt utifrån transaktionernas värde, men med uteslutande av fordonets ursprungliga värde vid leveransen. Då leasingtransaktionens värde sålunda till stor del kommer att tillskrivas beviljandet av finansiering – som är en transaktion som är undantagen från skatteplikt – innebär det att endast den andel av den resterande mervärdesskatt som är hänförlig till värdet på de övriga beskattningsbara transaktioner som sker inom ramen för dessa avtal, såsom förskottsbetalningsersättning och avgifter för att utnyttja möjligheten till köp, får dras av.
- 21 Den 16 juni 2008 meddelade skattemyndigheten ett beskattningsbeslut enligt vilket den mervärdesskatt som VWFS skulle påföras skulle beräknas på grundval av skattemyndighetens tolkning av avdragsrätten. Den 30 september 2008 antog skattemyndigheten ett beslut där myndigheten fastställde beskattningsunderlaget.
- 22 VWFS överklagade beskattningsbeslutet till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket), som biföll överklagandet den 18 augusti 2011.
- 23 Skattemyndigheten överklagade domen till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket). Den 12 november 2012 biföll överdomstolen överklagandet.
- 24 Därefter bifölls det överklagande som VWFS ingav till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales (avdelningen för tvistemål), Förenade kungariket) genom dom av den 28 juli 2015.
- 25 Den hänskjutande domstolen, det vill säga Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol), beviljade prövningstillstånd för skattemyndighetens överklagande den 23 december 2015 och påbörjade handläggningen av överklagandet den 3 november 2016.
- 26 Mot denna bakgrund beslutade Supreme Court of the United Kingdom (Förenade kungarikets högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Har den beskattningsbara personen rätt att göra avdrag för någon del av den ingående mervärdesskatten på allmänna omkostnader som hänförs till transaktioner avseende leasingavtal (vilka utgörs av tillhandahållande av finansiering som är undantaget från skatteplikt och beskattningsbara tillhandahållanden av fordon) men som bara har inkluderats i priset för den beskattningsbara personens tillhandahållande av finansiering som är undantaget från skatteplikt?
- 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 de allmänna omkostnaderna är ”en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och ... i denna egenskap [är] en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter”?

Närmare bestämt:

- a) Ska denna formulering tolkas så att en medlemsstat alltid måste hänföra viss del av den ingående mervärdesskatten till varje transaktion när de valt att använda sig av en specialmetod enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet?
 - b) Gäller detta även om de faktiska omständigheterna är sådana att de allmänna omkostnaderna inte har inkluderats i priset för företagets beskattningsbara transaktioner?
- 3) Innebär den omständigheten att de allmänna omkostnaderna faktiskt har använts, åtminstone i viss utsträckning, för att beskattningsbara 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 beskattningsbara tillhandahållandena av fordon?
- 4) Kan det i princip vara berättigat att bortse från de beskattningsbara tillhandahållandena av fordon (eller värdet av dem) för att nå fram till en specialmetod enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

- 27 Den hänskjutande domstolen har ställt sina fyra frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i vilken som är den korrekta tolkningen av artiklarna 168 och 173.2 c i mervärdesskattedirektivet. Den första frågeställningen är huruvida allmänna omkostnader som är hänförliga till sådana tillhandahållanden för leasing av lös egendom som är i fråga i det nationella målet, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan (det vill säga den beskattningsbara delen av transaktionen) utan i det räntebelopp som tas ut för den "finansiella" delen av transaktionen (det vill säga den del av transaktionen som är undantagen från skatteplikt), i mervärdesskattehänseende ändå ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för tillhandahållandet av varan. Den andra frågeställningen är huruvida medlemsstaterna får tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid varans leverans.

Inledande synpunkter

- 28 Det ska inledningsvis avgöras huruvida de olika transaktioner som är hänförliga till sådana leasingtjänster som är aktuella i det nationella målet, det vill säga beviljande av finansiering och tillhandahållande av fordon, i mervärdesskattehänseende ska behandlas som olika transaktioner som ska beskattas separat eller som en enda sammansatt transaktion som består av flera delar.
- 29 Av EU-domstolens praxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det, från ett mervärdesskatteperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 30 Domstolen har också slagit fast att det av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet följer dels att varje transaktion i regel ska anses vara fristående och självständig, dels att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Det ska anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person tillhandahåller kunden har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det

därför vore konstlat att skilja dem åt (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 14 april 2016, Gabarel, C-555/15, ej publicerat, EU:C:2016:272, punkt 44, och dom av den 4 oktober 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, punkterna 37 och 38, och där angiven rättspraxis).

- 31 Det rör sig vidare om en enda tjänst när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar däremot ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23 och där angiven rättspraxis).
- 32 Enligt det samarbetsförfarande som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om det förhåller sig så i det enskilda fallet och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (dom av den 10 mars 2011, Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 55 och där angiven rättspraxis).
- 33 För att avgöra huruvida en affärstransaktion utgör flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande i mervärdesskattelhänseende, ankommer det således på den hänskjutande domstolen att undersöka vad som är kännetecknande för transaktionen i fråga, med beaktande av det ekonomiska syftet med transaktionen och mottagarnas intresse av denna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).
- 34 I det förevarande fallet anser den hänskjutande domstolen att varje avtal om leasing av bilar består av flera olika tillhandahållanden, nämligen å ena sidan ett tillhandahållande av fordon, och å andra sidan ett beviljande av kredit. Det framgår varken av beslutet om hänskjutande eller av de yttranden som inkommit till domstolen att denna kvalificering inte skulle ha gjorts i enlighet med de ovannämnda kriterierna.
- 35 EU-domstolen konstaterar särskilt att en sådan uppdelning av leasingtransaktionen, precis som Förenade kungarikets regering har anfört, framstår som förenlig med EU-domstolens praxis, av vilken det framgår att även om undantagen enligt artikel 135 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, så gäller att uttrycket ”beviljande av och förmedling av krediter” i punkt 1 b i nämnda artikel, i avsaknad av en närmare angivelse av långivarens eller låntagarens identitet, inte kan anses avse endast lån och krediter som beviljas av banker och finansinstitut.
- 36 Det betyder att ett anstånd med erläggandet av köpeskillingen mot betalning av ränta kan betraktas som ett beviljande av kredit – som utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt denna bestämmelse – förutsatt att betalningen av räntan inte ingår i det vederlag som erhålls för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, utan i vederlaget för denna kredit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C-281/91, EU:C:1993:855, punkterna 12, 13 och 19).

Metoden för beräkning av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten

- 37 För att besvara de frågor som har ställts, såsom dessa har omformulerats ovan i punkt 27, är det påkallat att erinra om vad som har slagits fast i EU-domstolens praxis på mervärdesskatteområdet beträffande avdragsrättens inträde och omfattning.
- 38 Domstolen har redan slagit fast att det framgår av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet att en beskattningsbar person i princip har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om det är styrkt att de varor eller tjänster som åberopats som grund för en sådan avdragsrätt används av den

beskattningsbara personen i ett senare led för dennes egna beskattade transaktioner och att dessa varor eller tjänster levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, punkterna 34 och 35).

- 39 Enligt domstolens fasta praxis utgör de beskattningsbara personernas avdragsrätt en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen, vilket innebär att denna avdragsrätt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, punkterna 30 och 31, och där angiven rättspraxis).
- 40 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 22 juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 32).
- 41 Enligt domstolens fasta praxis krävs det även i princip 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. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående beskattade transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (dom av den 14 september 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 42 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således som sådana utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).
- 43 I det förevarande fallet framgår det av beslutet om hänskjutande att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de allmänna omkostnader som är aktuella i det nationella målet och VWFS:s samlade verksamhet, och att detta samband inte föreligger enbart med avseende på vissa delar av denna verksamhet. Detta konstaterande av fakta påverkas inte på något sätt av den omständigheten att VWFS har bestämt sig för att inte inkludera dessa kostnader i priset för de beskattningsbara transaktionerna, utan endast i priset för de transaktioner som är undantagna från skatteplikt.
- 44 Eftersom dessa allmänna omkostnader, åtminstone i viss mån, faktiskt har uppkommit för tillhandahållandet av fordon, vilket utgör en beskattad transaktion, är nämnda kostnader som sådana således en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för dessa transaktioner. Därmed uppstår i princip en rätt till avdrag för mervärdesskatt i enlighet med vad som angetts ovan i punkterna 38–42.
- 45 Vad beträffar den omständigheten att de allmänna omkostnaderna i det nationella målet inte på ett klart sätt återspeglas i det pris som tas ut för de beskattade transaktionerna (tillhandahållandet av fordon), ska det erinras om att resultatet av dessa ekonomiska transaktioner saknar betydelse för avdragsrätten under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig (dom av den 22 juni 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

- 46 Sålös domstolen redan har slagit fast ska nämligen rätten att göra avdrag för mervärdesskatt garanteras utan att den underkastas villkor avseende resultatet av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, detta i enlighet med bestämmelserna i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, där det anges att med en beskattningsbar person avses ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat” (dom av den 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 44).
- 47 Avdragsrättens räckvidd varierar dock beroende på den användning som de aktuella varorna och tjänsterna är avsedda för. Det förhåller sig nämligen så, att medan den beskattningsbara personen har rätt att dra av all mervärdesskatt som erlagts för varornas förvärv eller tjänsternas tillhandahållande när det gäller varor och tjänster som är avsedda att användas uteslutande för beskattade transaktioner, så är avdragsrätten med avseende på varor och tjänster avsedda för blandad användning däremot enligt artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet begränsad till den del av mervärdesskatten som motsvarar det belopp som hänförs till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill och vilka har genomförts med användning av dessa varor eller tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 25).
- 48 I det nu aktuella fallet finner domstolen att eftersom de allmänna omkostnaderna inom VWFS:s detaljhandelsgren avser varor och tjänster som används för att genomföra både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger rätt till avdrag, behöver en avdragsgill andel fastställas i enlighet med de relevanta bestämmelserna i detta direktiv.
- 49 Enligt artikel 173.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet är den allmänna regeln att den avdragsgilla andelen ska bestämmas, i enlighet med artiklarna 174 och 175 i direktivet, för alla transaktioner som genomförs av den beskattningsbara personen med hänvisning till omsättningen.
- 50 Enligt artikel 173.2 c i nämnda direktiv har medlemsstaterna dock möjlighet att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna.
- 51 Det framgår av EU-domstolens praxis att denna bestämmelse ger medlemsstaterna rätt att tillämpa en annan metod eller fördelningsnyckel än omsättningsmetoden för en viss transaktion, detta under förutsättning att denna metod garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (dom av den 8 november 2012, BLC Bauplan, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).
- 52 Varje medlemsstat som beslutar att tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna ska sålunda se till att metoderna för att beräkna avdragsrätten gör det möjligt att så exakt som möjligt fastställa den andel av mervärdesskatten som hänförs till transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger. Det krävs nämligen enligt principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, att metoderna för att beräkna avdragsrätten på ett objektivt sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning faktiskt hänförs till transaktioner som ger rätt till avdrag (den faktiska andelen) (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juli 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkterna 30 och 31).
- 53 Domstolen har dock preciserat att den valda metoden inte nödvändigtvis måste vara den allra mest exakta metod som över huvud taget är möjlig, men att den, såsom framgår av punkt 51 ovan, måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än det som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 33).

- 54 Det är riktigt att domstolen i punkt 33 i domen av den 10 juli 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), med avseende på en bank som genomförde leasingtransaktioner inom bilbranschen, slog fast att det, även om sådana leasingtransaktioner som genomförs av en bank visserligen kan förutsätta användning av vissa varor eller tjänster med blandad användning (exempelvis byggnader, elkonsument eller vissa övergripande tjänster) emellertid är så – med förbehåll för den nationella domstolens prövning – att en sådan användning framför allt uppkommer med anledning av finansiering och förvaltning av de avtal som leasinggivaren ingår med sina kunder och inte med anledning av tillhandahållandet av fordon.
- 55 Det var under de omständigheterna som domstolen i punkt 34 i den domen fann att en beräkning av avdragsrätten enligt omsättningsmetoden – som beaktade de belopp som var hänförliga till den andel av hyrorna som betalades av kunderna och som användes för att kompensera för tillhandahållandet av fordon – ledde till att den avdragsgilla andel av ingående mervärdesskatt som fastställdes blev mindre exakt än om den hade fastställts enligt den metod som beaktade endast den andel av hyrorna som motsvarade den ränta som utgjorde vederlag för leasinggivarens kostnader för finansiering och förvaltning av avtalen, eftersom de två sistnämnda uppgifterna förorsakade merparten av användningen av varor och tjänster med blandad användning för att genomföra leasingtransaktioner inom bilbranschen.
- 56 Det resonemang som domstolen förde beträffande leasingtransaktionerna i målet Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), där den meddelade sin dom den 10 juli 2014, innebär dock inte att det därav går att sluta sig till att artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet generellt sett ger medlemsstaterna möjlighet att på samtliga typer av liknande transaktioner inom bilbranschen, såsom de leasingtransaktioner som är i fråga i det nu aktuella nationella målet, tillämpa en fördelningsmetod som inte beaktar fordonets värde vid leveransen.
- 57 Domstolen konstaterar närmare bestämt, mot bakgrund av avdragsrättens grundläggande funktion som det erinras om ovan i punkt 39, att det när metoderna för att beräkna avdragsrätten inte beaktar den omständigheten att de allmänna omkostnaderna faktiskt och i ej negligerbar utsträckning används för transaktioner som ger rätt till avdrag, inte kan anses att dessa metoder på ett objektivt sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning hänför sig till dessa transaktioner. Sådana metoder kan således inte garantera en mer precis fördelning än den metod som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.
- 58 I det förevarande fallet ankommer det sålunda på den nationella domstolen att pröva huruvida den metod som skattemyndigheten har tillämpat för att beräkna den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten tar hänsyn till den faktiska och ej negligerbara användningen av en del av de allmänna omkostnaderna för transaktioner som ger rätt till avdrag.
- 59 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artiklarna 168 och 173.2 c i mervärdesskattedirektivet ska för det första tolkas så, att allmänna omkostnader som är hänförliga till sådana transaktioner för leasing av lös egendom som är i fråga i det nationella målet, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan (det vill säga den beskattningsbara delen av transaktionen) utan i det räntebelopp som tas ut för den ”finansiella” delen av transaktionen (det vill säga den del av transaktionen som är undantagen från skatteplikt), i mervärdesskattehänseende ändock ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för detta tillhandahållande, och för det andra tolkas så, att medlemsstaterna inte får tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid varans leverans, om denna metod inte kan garantera en mer precis fördelning än den som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

Rättegångskostnader

- 60 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:

Artiklarna 168 och 173.2 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska för det första tolkas så, att allmänna omkostnader som är hänförliga till sådana transaktioner för leasing av lös egendom som är i fråga i det nationella målet, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan (det vill säga den beskattningsbara delen av transaktionen) utan i det räntebelopp som tas ut för den ”finansiella” delen av transaktionen (det vill säga den del av transaktionen som är undantagen från skatteplikt), i mervärdesskattehänseende ändå ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för detta tillhandahållande, och för det andra tolkas så, att medlemsstaterna inte får tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid varans leverans, om denna metod inte kan garantera en mer precis fördelning än den som skulle följa av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

Underskrifter