

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

4. oktober 2017 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 14, stk. 2, litra b) – levering af goder – motorkøretøjer – finansiel leasingkontrakt med købsoption«

I sag C-164/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 29. januar 2016, indgået til Domstolen den 21. marts 2016, i sagen

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

Mercedes Benz Financial Services UK Ltd,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev og S. Rodin,

generaladvokat: M. Szpunar

justitssekretær: fuldmægtig X. Lopez Bancalari,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. januar 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd ved barrister L. Allen og K. Prosser, QC,
 - Det Forenede Kongeriges regering ved G. Brown, J. Kraehling, S. Simmons og D. Robertson, som befuldmægtigede, bistået af barrister O. Thomas,
 - den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. de Ree, som befuldmægtigede,
 - Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og R. Lyal, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 31. maj 2017,
- afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 14, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem Mercedes Benz Financial Services UK Ltd og Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skatte- og afgiftsmyndigheden i Det Forenede Kongerige, herefter »afgiftsmyndighederne«) vedrørende kvalificeringen af overdragelsen af en bil i henhold til en standardkontrakt i forhold til transaktioner, som er pålagt merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 14 har følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

a) overdragelse af ejendomsretten til en vare mod betaling af en erstatningsydelse i henhold til pålæg fra det offentlige eller på dets vegne eller ifølge loven

b) faktisk overdragelse af et gode i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af et gode for et bestemt tidsrum eller salg af et gode på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

c) overdragelsen af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg.

3. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering af varer.«

4 I henhold til direktivets artikel 24, stk. 1, forstås der ved »levering af ydelser« enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

5 Dette direktivs artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

6 Samme direktivs artikel 64, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

Det Forenede Kongeriges ret

7 Schedule 4, stk. 1, til Value Added Tax Act 1994 (lov om merværdiafgift af 1994) gennemfører momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b).

8 I section 189 i Consumer Credit Act 1974 (lov af 1974 om forbrugerkredit) defineres en »leje-

/købsaftale« som en aftale, hvorefter goder udlejes mod periodiske betalinger fra den person, som de er udlejet til, og ejendomsretten til goderne erhverves af den pågældende person, hvis vilkårene i aftalen overholdes, og en eller flere nærmere angivne begivenheder indtræffer, herunder den pågældende persons udnyttelse af en option.

9 I henhold til section 99 i lov af 1974 om forbrugerkredit har debitor på ethvert tidspunkt, inden dennes sidste betaling i henhold til en reguleret leje-/købskontrakt forfalder, ret til at opsiges kontrakten ved at give varsel. Lovens section 100 bestemmer, at i dette tilfælde skal debitor betale kreditor det beløb, hvormed halvdelen af den »samlede pris« overstiger summen af de allerede betalte beløb og de forfaldne beløb i forhold til den samlede pris umiddelbart inden opsigelsen, medmindre et mindre beløb er bestemt i kontrakten.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Mercedes-Benz Financial Services UK, som er datterselskab af Daimler AG og har hjemsted i Det Forenede Kongerige, tilbyder tre standardkontrakter til at finansiere brugen af motorkøretøjer: en standardlejekontrakt »Leasing«, en leje/købskontrakt »Hire Purchase« og en lejekontrakt med køboption »Agility«, som kombinerer visse elementer fra de to første og præsenteres således, at den giver kunderne mulighed for at udskyde valget mellem leje og sag til en dato, som ligger efter udleveringen af bilen.

11 Fælles for de tre standardkontrakter er, at Mercedes-Benz Financial Services UK forbliver ejer af køretøjet i hele kontraktperioden, og at leasingtager betaler månedlige ydelser.

12 Standardkontrakterne er derimod forskellige med hensyn til mulighederne og betingelserne for at erhverve køretøjet.

13 Standardkontrakten »Leasing« udelukker enhver overdragelse af ejendomsretten og fastsætter desuden et maksimalt kilometerantal, hvis overskridelse udløser en ekstrabetaling for kunden.

14 I standardkontrakterne »Hire Purchase« og »Agility« er der derimod fastsat en overdragelse af ejendomsretten, men på forskellige vilkår.

15 I den første standardkontrakt udgør summen af de månedlige betalinger i princippet køretøjets samlede salgspris, inklusiv finansieringsomkostningerne. Hertil kommer en beskeden sum (»udgifter til køboption«) for at blive ejer af køretøjet ved kontraktens udløb. Den sidste betaling er fastsat i kontrakten og afhænger ikke af udnyttelsen af køboptionen. Udgifterne til køboptionen trækkes på kundens konto samtidig med den sidste betaling, og overdragelse af ejendomsretten er dermed gennemført. Forbrugerbeskyttelseslovgivningen i Det Forenede Kongerige begrænser imidlertid det beløb, som en sælger kan kræve af en køber i leje-/købsvilkår, selv om det i praksis er muligt for kunden at undgå den sidste betaling ved at sige kontrakten op før tid.

16 I standardkontrakten »Agility« er de månedlige ydelser i princippet lavere end i standardkontrakten »Hire Purchase«, således at de samlede ydelser kun udgør ca. 60% af køretøjets salgspris, inklusive finansieringsomkostningerne. Hvis brugeren ønsker at udnytte køboptionen på køretøjet, skal han således betale ca. 40% af salgsprisen. Dette »frigørende« beløb udgør et skøn af køretøjets gennemsnitlige restværdi ved kontraktens udløb. Tre måneder inden kontraktens udløb bedes kunden oplyse, om han ønsker at udnytte køboptionen. Ifølge den forelæggende ret svarer omtrent halvdelen af leasingtagerne bekræftende.

17 Fra et momsmæssigt synspunkt er det uomtvistet, at standardkontrakten »Leasing« er

omfattet af kategorien »levering af ydelser« og derfor er afgiftspålagt ved hver månedlig ydelse i medfør af momsdirektivets artikel 64, idet afgiftsgrundlaget er det månedlige ydelsesbeløb. Det er ligeledes ubestridt, at standardkontrakten »*Hire Purchase*« derimod udgør en »leveringen af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b). Følgelig forfalder den fulde afgift i medfør af direktivets artikel 63 ved køretøjets udlevering, og afgiftsgrundlaget er leveringsens samlede pris.

18 Afgiftsmyndigheden er af den opfattelse, at standardkontrakten »*Agility*«, ligesom standardkontrakten »*Hire Purchase*«, udgør en »leveringen af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b). Afgiftsmyndigheden har derfor krævet, at Mercedes-Benz Financial Services UK betaler den fulde afgift ved køretøjers udlevering i henhold til denne kontrakt.

19 Mercedes-Benz Financial Services UK har anlagt sag til prøvelse af denne kvalificering ved First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) og har gjort gældende, at standardkontrakten »*Agility*«, som ikke nødvendigvis indeholder en overdragelse af ejendomsretten, skal anses for en »levering af ydelser«, og derfor forfalder momsen kun ved hver månedlig ydelse.

20 First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) frifandt afgiftsmyndigheden, hvorefter Mercedes-Benz Financial Services UK appellerede afgørelsen og fik medhold ved Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (appeldomstol (afdelingen for sager om skatter og afgifter og visse sager om tinglysning)).

21 Derefter har afgiftsmyndigheden iværksat appel for den forelæggende ret til prøvelse af den sidstnævnte afgørelse. Den forelæggende ret finder, at afgørelsen af den tvist, som verserer for retten, kræver en fortolkningen af EU retten, nærmere bestemt af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b).

22 Under disse omstændigheder har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (appeldomstol (England og Wales) (afdelingen for civile sager)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvad skal der forstås ved ordene »en kontrakt [...] med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« i artikel 14, stk. 2, litra b)[, i momsdirektivet]?

2) Kræver begrebet »under normale forhold« – navnlig i forbindelse med den foreliggende sag – at en skattemyndighed begrænser sig til at identificere eksistensen af en købsoption, som kan udnyttes senest ved betaling af det sidste afdrag?

3) Eller kræver begrebet »under normale forhold«, at den nationale myndighed går videre og fastlægger det økonomiske formål med kontrakten?

4) Såfremt det tredje spørgsmål besvares bekræftende:

a) Bør fortolkningen af artikel 14, stk. 2, [i momsdirektivet] påvirkes af en analyse af, om det er sandsynligt, at kunden udnytter en sådan option?

b) Er størrelsen af den pris, der skal betales ved udnyttelsen af købsoptionen, relevant med henblik på at fastlægge kontraktens økonomiske formål?»

Om de præjudicielle spørgsmål

23 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om og i hvilket omfang begrebet lejekontrakt »med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at det finder anvendelse på en lejekontrakt med købsoption som den i hovedsagen omhandlede standardkontrakt.

24 Det skal indledningsvis bemærkes, at en kontrakt om leje af bil med købsoption såsom standardkontrakten »Agility«, der tilbydes af Mercedes-Benz Financial Services UK, er omfattet af de kontrakter, som sædvanligvis kaldes finansielle leasingkontrakter.

25 Som anført af generaladvokaten i punkt 22 og 23 i forslaget til afgørelse, er disse kontrakter kendetegnet ved, at de tjener som erstatning for en umiddelbar erhvervelse af den fulde ejendomsret, hvorved leasingtageren har brugsretten til et gode uden at skulle betale den samlede købesum på det tidspunkt, hvor godet udleveres til ham.

26 Denne kontrakttype kan frembyde karakteristika, der kan sammenlignes med erhvervelsen af et gode, ligesom det også kan forholde sig sådan, at det omvendt ikke er tilfældet, eftersom parterne heri har mulighed for at aftale, at aftageren kan vælge at undlade at købe den nævnte vare ved udgangen af lejeperioden (jf. i denne retning dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 34 og 37).

27 Den omstændighed, at ejendomsretten skal overdrages ved kontraktens udløb, eller at den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, udgør kriterier, der hver for sig eller tilsammen gør det muligt at fastslå, om en kontrakt kan kvalificeres som en finansiell leasingkontrakt (jf. i denne retning dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 38, og af 2.7.2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, præmis 30).

28 Kvalificeringen af en kontrakt som en finansiell leasingkontrakt kan imidlertid ikke i sig selv medføre, at den faktiske udlevering af et gode i henhold til denne kontrakt kan kategoriseres som en afgiftspligtig transaktion. For at der skal være tale om »levering af varer« i momsdirektivets forstand, er det tillige nødvendigt at fastslå, om formålet med en sådan kontrakt er udlejning »med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« som omhandlet i direktivets artikel 14, stk. 2, litra b).

29 Denne retlige kvalificering forudsætter, at to elementer foreligger.

30 For det første skal denne bestemmelse læses således, at den indebærer, at den kontrakt, i henhold til hvilken godet udleveres, indeholder en udtrykkelig klausul om, at leasinggiver overdrager ejendomsretten til leasingtager.

31 Som det fremgår af selve ordlyden, henviser momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), nemlig ikke til »overdragelsen af retten til som ejer at råde over et gode«, som tilfældet er i artiklens stk. 1, men mere udtrykkeligt til »erhvervelsen af ejendomsretten« til dette gode.

32 Desuden bemærkes, at bestemmelsen anvender begrebet »afdrag«, som kendes fra kreditaftaler, men som derimod er usædvanlige i rene lejeaftaler, som almindeligvis benytter »leje«.

33 Som anført af generaladvokaten i punkt 50 i forslaget til afgørelse, kan den udtrykkelige klausul om overdragelse af ejendomsretten anses for indeholdt i kontrakten, når den indeholder en option om køb af et leaset gode.

34 For det andet fremgår det klart af kontraktens bestemmelser vurderet objektivt og på tidspunktet for kontraktens underskrivelse, at ejendomsretten til godet automatisk skal erhverves

af leasingtageren, såfremt kontrakten opfyldes normalt indtil sit udløb.

35 Der kan ikke udledes andet af begrebet »ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« end, at leasingtagerens betaling af det allersidste beløb i henhold til kontrakten uden videre indebærer, at ejendomsretten til kontraktens genstand overdrages til denne.

36 Hvad nærmere bestemt angår den omstændighed, at kontrakten indeholder en klausul som tilfældet er i den i hovedsagen omhandlede standardkontrakt, hvorefter leasingtager har mulighed for at udnytte en købsoption, bemærkes, at biordet »normalt« skal anses for alene at henvise til det forventede forløb indtil udløbet af en aftale, som gennemføres i god tro af sine parter efter princippet pacta sunt servanda.

37 Som generaladvokaten har anført i punkt 51 og 53 i forslaget til afgørelse, er denne kontraktmæssige udgang, hvorved ejendomsretten overdrages, uforenelig med, at der for leasingtager består et egentlig økonomisk alternativ, som til sin tid giver ham mulighed for enten at erhverve godet, give det tilbage til leasinggiver eller forlænge leasingaftalen, afhængigt af den pågældendes egne interesser på det tidspunkt, hvor vedkommende skal træffe valget.

38 Det ville kun forholde sig anderledes, såfremt udnyttelsen af købsoptionen, hvor frivillig den end måtte være ud fra et formelt synspunkt, i realiteten er det eneste rationelle valg, som leasingtager kan træffe under hensyn til kontraktens finansielle vilkår. Det kan bl.a. være tilfældet, hvis det fremgår af kontrakten, at summen af de kontraktmæssige afdrag svarer til godets markedsværdi, inklusive finansieringsomkostninger, når muligheden for at udnytte købsoptionen indtræder, og at udnyttelsen af optionen ikke kræver, at leasingtager betaler et væsentligt, yderligere beløb.

39 En sådan fortolkning af momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), bekræftes af momsdirektivets generelle opbygning for så vidt angår klassificeringen af afgiftspligtige transaktioner.

40 Enhver anden fortolkning ville tvinge de nationale afgiftsmyndigheder til – over for kontrakter, der som i nærværende tilfælde ikke er objektivt knyttet til afgiftspligtige transaktioner, når deres opfyldelse påbegyndes – at foretage opfølgende undersøgelser for at fastslå, hvad en afgiftspligtig persons medkontrahent har til hensigt på det tidspunkt, hvor købsoptionen udnyttes, og i givet fald at foretage en tilpasning af afgiften.

41 En sådan nødvendighed ville stride mod momssystemets formål, som er at sikre retssikkerheden og at lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved – bortset fra undtagelsestilfælde – at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter (jf. analogt dom af 6.4.1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, præmis 24).

42 Det tilkommer den nationale ret, der som den eneste har kompetence til at vurdere omstændighederne i hovedsagen, at fastslå fra sag til sag og på grundlag af de konkrete omstændigheder i hver enkelt sag, om den kontrakt, i henhold til hvilken et køretøj udleveres til brugeren, opfylder betingelserne nævnt i nærværende dom.

43 Det følger af det ovenstående, at begrebet leasingkontrakt »med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« i momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at det finder anvendelse på en standardleasingkontrakt med købsoption, hvis det kan udledes af kontraktens finansielle vilkår, at udnyttelsen af købsoptionen er det eneste økonomisk rationelle valg, som leasingtageren til sin tid kan træffe, hvis kontrakten opfyldes indtil sit udløb, hvilket det tilkommer den nationale ret at

undersøge.

Sagsomkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Begrebet leasingkontrakt »med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag« i artikel 14, stk. 2, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det finder anvendelse på en standardleasingkontrakt med købsoption, hvis det kan udledes af kontraktens finansielle vilkår, at udnyttelsen af købsoptionen er det eneste økonomisk rationelle valg, som leasingtageren til sin tid kan træffe, hvis kontrakten opfyldes indtil sit udløb, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.