

Mål C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mot

Weald Leasing Ltd

(begäran om förhandsavgörande från

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division))

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Begreppet förfarandemissbruk – Leasingtransaktioner som genomförs av en företagskoncern i syfte att sprida ut betalningen av icke avdragsgill mervärdesskatt"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Transaktioner som utgör förfarandemissbruk – Begrepp*

(Rådets direktiv 77/388)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Transaktioner som utgör förfarandemissbruk*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Den skattefördel som uppnås som en följd av att ett företag använder sig av leasingtransaktioner för tillgångar, i stället för att köpa tillgångarna direkt, utgör inte en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7, och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv, förutsatt att avtalsvillkoren för transaktionerna, framför allt de som avser fastställandet av hyrorna, motsvarar normala marknadsvillkor och att inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner inte kan utgöra ett hinder för tillämpningen av dessa bestämmelser, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka.

Att företaget inte genomför leasingtransaktioner som ett led i sina normala affärstransaktioner saknar betydelse i detta avseende. Bedömningen av huruvida vissa transaktioner utgör förfarandemissbruk beror nämligen på transaktionernas föremål, syfte och konsekvenser, och inte på vilket slags affärstransaktioner den som genomfört transaktionerna ägnar sig åt i normala fall.

(se punkterna 44 och 45 samt punkt 1 i domslutet)

2. Om vissa avtalsvillkor för leasingtransaktioner som ett företag använder och/eller inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner utgör förfarandemissbruk, ska transaktionerna omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de delar av avtalsvillkoren som utgör missbruk inte hade ägt rum och/eller

bolaget inte hade varit inblandat. Omdefinieringen får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande.

(se punkterna 52 och 53 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 22 december 2010 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Begreppet förfarandemissbruk – Leasingtransaktioner som genomförs av en företagskoncern i syfte att sprida ut betalningen av icke avdragsgill mervärdesskatt”

I mål C-103/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket) genom beslut av den 24 februari 2009, som inkom till domstolen den 13 mars 2009, i målet

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

mot

Weald Leasing Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 juni 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Weald Leasing Ltd, genom M. Conlon, QC, och N. Shaw, barrister, befullmäktigade av S. Walsh, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av M. Hall, barrister,
- Irland, genom D. O’Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A. Aston, SC,

- Greklands regering, genom G. Kanellopoulos, S. Trekli och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,
 - Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av F. Arena, avvocato dello Stato,
 - Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 26 oktober 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av begreppet förfarandemissbruk i den mening som avses i dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service (REG 2008, s. I-897), och av den 22 maj 2008 i mål C-162/07 (Ampliscientifica och Amplifin) (REG 2008, s. I-4019).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners) och Weald Leasing Ltd (nedan kallat Weald Leasing) angående den mervärdesskatt som påförts bolaget med anledning av vissa leasingtransaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Följande bestämmelse finns i artikel 2.1 i 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet):

”Mervärdesskatt skall betalas för:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap ...”

4 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f, anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.”

5 Artikel 27 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall

betalas i sista konsumtionsledet.

2. En medlemsstat som önskar genomföra de åtgärder som avses i punkt 1 skall underrätta kommissionen om dem och förse kommissionen med alla nödvändiga upplysningar.
3. Kommissionen skall underrätta övriga medlemsstater om de föreslagna åtgärderna inom en månad.
4. Rådets skall anses ha fattat beslut om varken kommissionen eller någon medlemsstat inom två månader från den underrättelse som anges i föregående punkt har begärt att frågan skall tas upp av rådet.
5. De medlemsstater som den 1 januari 1977 tillämpar särskilda åtgärder av det slag som avses i punkt 1 ovan får behålla dem, om de underrättar kommissionen härom före den 1 januari 1978 och om undantagen har till syfte att förenkla skatteuttaget och är förenliga med kraven i den punkten.”

Den nationella lagstiftningen

6 Punkt 1 i bilaga 6 till 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) (nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag) innehåller följande bestämmelser:

”När

- a) priset på en vara eller tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag i pengar (med undantag för detta stycke) är lägre än marknadsvärdet och
- b) den person som har tillhandahållit varan eller tjänsten och mottagaren av denna är varandra närstående, och
- c) för det fall leveransen är skattepliktig, och mottagaren inte har rätt enligt artiklarna 25 och 26 att göra avdrag för hela mervärdesskatten på leveransen,

kan Commissioners besluta att leveransens pris ska anses uppgå till marknadsvärdet.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Churchill Group of Companies (nedan kallad Churchillkoncernen) säljer huvudsakligen försäkringstjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

8 Churchill Management Ltd (nedan kallat CML) och dess dotterbolag Churchill Accident Repair Centre (nedan kallat CARC) och Weald Leasing ingår i Churchillkoncernen.

9 CML och CARC kan få tillbaka cirka 1 procent av ingående mervärdesskatt, vilket innebär att de endast kan dra av 1 procent av mervärdesskatten vid köp av utrustning.

10 Weald Leasings verksamhet består i att förvärva tillgångar och sedan hyra ut dem (leasing).

11 Suas Ltd (nedan kallat Suas) är ett bolag som ägs av Churchillkoncernens mervärdesskattekonstult och dennes hustru, men som inte ingår i Churchillkoncernen. Suas enda betydande verksamhet avser leasing av tillgångar från Weald Leasing med efterföljande vidareuthyrning till CML och CARC.

12 När CML eller CARC behövde ny utrustning köpte Weald Leasing in denna och leasade den till Suas, som i sin tur vidareuthyrde den till CML eller CARC.

13 Genom att använda sig av denna transaktionskedja undvek CML och CARC att behöva köpa erforderlig utrustning direkt och betala hela den icke avdragsgilla mervärdesskatten på förvärven vid ett och samma tillfälle.

14 Syftet med transaktionerna var att dela upp och sprida ut betalningen av mervärdesskatten och därigenom skjuta upp Churchillkoncernens mervärdesskatteskuld.

15 CML och CARC blev nämligen inte omedelbart skattskyldiga för icke avdragsgill mervärdesskatt på den totala kostnaden för den inköpta utrustningen, utan på hyran för utrustningen, fördelad över leasingavtalens giltighetstid.

16 Enligt beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som meddelades av Commissioners ägde Weald Leasing inte rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats på tillgångar som hyrts ut mellan oktober månad år 2000 och oktober månad år 2004, på grund av att transaktionerna i fråga inte utgjorde ekonomisk verksamhet samt att de innebar missbruk.

17 Weald Leasing överklagade besluten och gjorde gällande att transaktionerna inte endast hade ingåtts i syfte att uppnå skattefördelar samt att tillhandahållanden av utrustning genom leasing inte stred mot sjätte direktivets syften.

18 Efter det att domstolen meddelat sin dom i det ovannämnda målet Halifax m.fl. övergav Commissioners argumentet att transaktionerna i fråga inte utgjorde ekonomisk verksamhet och gjorde endast gällande att transaktionerna utgjorde förfarandemissbruk.

19 I dom av den 7 februari 2007 fann VAT and Duties Tribunal att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna var att uppnå en skattefördel, som bestod i ett uppskjutande av Churchillkoncernens mervärdesskatteskuld genom tecknandet av leasingavtal, men att det var en skattefördel som inte stred mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet.

20 Nämnda domstol fann också att det eventuellt kunde föreligga missbruk, inte till följd av leasingavtalen i sig, men på grund av hyornas storlek enligt leasingavtalen samt arrangemangen för att undvika att Commissioners fattade beslut enligt bilaga 6 i 1994 års mervärdesskattelag.

21 Commissioners överklagade domen till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, och gjorde gällande att den skattefördel som Churchillkoncernen uppnådde stred mot syftena med sjätte direktivet.

22 Genom dom som meddelades den 16 januari 2008 ogillade High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, överklagandet från Commissioners, med motiveringen att det förhållande att transaktionerna i fråga inte genomförts som ett led i normala affärstransaktioner inte var tillräckligt för att finna att det förelåg förfarandemissbruk, eftersom den skattefördel som Churchillkoncernen uppnådde genom att använda sig av dessa transaktioner inte stred mot principen om skatteneutralitet eller någon annan bestämmelse i sjätte direktivet.

23 Commissioners överklagade nämnda dom till överinstansen och anförde att High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hade underlåtit att pröva frågan huruvida de aktuella leasingavtalen ingick i parternas normala affärstransaktioner. Enligt Commissioners skulle det strida mot syftena med sjätte direktivet att tillåta en skattskyldig person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner som saknar ett reellt, affärsmässigt syfte, som inte genomförs på normala marknadsmässiga villkor, som inte innebär det ansvar och de risker som

sådana avtal normalt sett är förenade med och som inte har ägt rum som ett led i avtalsparternas normala affärstransaktioner.

24 Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Under sådana omständigheter som dem som är aktuella i förevarande mål, då en näringsidkare vars verksamhet till stor del är undantagen från mervärdesskatt använder sig av ett arrangemang för leasing av tillgångar som involverar en tredje part som mellanhand, i stället för att förvärva tillgångarna direkt, medför nämnda arrangemang eller delar av det någon skattefördel som strider mot syftena med sjätte direktivet, i den mening som avses i punkt 74 i domstolens dom ... i målet... Halifax [m.fl.]?

2) Med hänsyn till att sjätte direktivet omfattar leasing av tillgångar av näringsidkare vars verksamheter helt eller delvis undantas från skatteplikt och mot bakgrund av domstolens hänvisning till 'normala affärstransaktioner' i punkterna 69 och 80 i domen i målet Halifax [m.fl.] och i punkt 27 i domen ... i målet ... Ampliscientifica [och Amplifin] samt till avsaknaden av en sådan hänvisning i domen ... i målet... Part Service, innebär nämnda omständighet att en sådan näringsidkare gör sig skyldig till förfarandemissbruk även om denne aktör inte inom ramen för sina normala affärstransaktioner utför leasingtransaktioner?

3) Om svaret på fråga 2 är jakande:

a) Vilken betydelse ska begreppet 'normala affärstransaktioner' tillmätas i det sammanhang som avses i punkterna 74 och 75 i domen i målet Halifax [m.fl.]? Är begreppet relevant för punkt 74 eller punkt 75 eller för båda?

b) Avser begreppet 'normala affärstransaktioner':

- transaktioner som den ifrågavarande skattskyldiga personen vanligtvis utför,
- transaktioner som utförs av två eller flera parter på normala marknadsvillkor,
- transaktioner som är kommersiellt hållbara,
- transaktioner som innebär det affärsmässiga ansvar och de affärsmässiga risker som normalt sett hänger samman med affärsmässiga fördelar,
- transaktioner som inte är konstlade genom att de har ett affärsmässigt innehåll,
- någon annan typ eller kategori av transaktioner?

4) Om arrangemanget för leasing av tillgångarna eller någon del av denna visar sig utgöra förfarandemissbruk, hur ska det lämpligen omdefinieras? I synnerhet, ska den nationella domstolen eller skattemyndigheten

a) bortse från att en tredje part agerar som mellanhand och besluta att mervärdesskatt ska betalas på hyornas marknadsvärde,

b) omdefiniera leasingarrangemanget som direkt förvärv,

c) omdefiniera transaktionerna på något annat sätt som antingen den nationella domstolen eller skattemyndigheten finner lämpligt för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som förfarandemissbruket består i inte hade ägt rum?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra tolkningsfrågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida den omständigheten att ett företag använder sig av leasingtransaktioner som avser sådana tillgångar som är i fråga i det nationella målet och som involverar ett utomstående bolag vilket agerar som mellanhand, i stället för att köpa tillgångarna direkt, leder till att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med bestämmelserna i sjätte direktivet, och huruvida sådana transaktioner utgör förfarandemissbruk i den mån leasingtransaktioner inte ingår i företagets normala affärstransaktioner.

26 Det ska erinras om att tillämpningen av unionslagstiftningen inte kan utsträckas till att skydda förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs som ett led i normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen, och att denna princip om förbud mot förfarandemissbruk också är tillämplig på mervärdesskatteområdet (se domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkterna 69 och 70, och Ampliscientifica och Amplifin, punkt 27).

27 Vidare kan en företagares val mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende de objektiva reglerna för mervärdesskatten. När en skattskyldig person kan välja mellan två transaktioner är han enligt sjätte direktivet inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt. Den skattskyldiga personen har tvärtom rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas (se domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkt 73, och Part Service, punkt 47).

28 Domstolen har härvid slagit fast att det krävs att två villkor är uppfyllda för att det ska anses föreligga förfarandemissbruk på mervärdesskatteområdet.

29 För det första krävs det att de aktuella transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte (se domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkt 74, och Part Service, punkt 42).

30 För det andra ska det framgå av de objektiva omständigheterna att de aktuella transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. Förbudet mot förfarandemissbruk är nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för transaktionerna än att uppnå skattefördelar (se domarna i de ovannämnda målen Halifax m.fl., punkt 75, och Part Service, punkt 42).

31 Vad gäller målet vid den nationella domstolen framgår det av beslutet om hänskjutande att leasingtransaktionernas huvudsakliga syfte var att uppnå en skattefördel, nämligen att sprida ut betalningen av mervärdesskatten på de aktuella förvärven och därigenom skjuta upp Churchillkoncernens mervärdesskatteskuld.

32 För att det ska anses föreligga förfarandemissbruk krävs det emellertid också att skattefördelen, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell

lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, strider mot dessa bestämmelserns syfte.

33 Domstolen påpekar att leasingtransaktioner omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde och att den skattefördel som eventuellt kan uppstå till följd av att sådana transaktioner används inte i sig utgör en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i direktivet och i den nationella lagstiftning genom vilken direktivet har införlivats.

34 En skattskyldig person kan nämligen inte klandras för att välja en leasingtransaktion som ger honom en fördel i form av att betalningen av skatteskulden sprids ut, vilket framgår av beslutet om hänskjutande, framför ett köp som inte ger vederbörande denna fördel, då mervärdesskatten för leasingtransaktionen erläggs i vederbörlig ordning och i dess helhet.

35 Det är ostridigt att så är fallet vad gäller mervärdesskatten på leasingtransaktionerna i det nationella målet och att bolagen för varje transaktion har betalat in rätt belopp i utgående mervärdesskatt och gjort avdrag för rätt belopp av den ingående mervärdesskatten i de fall då det har varit möjligt.

36 Skälet till att Weald Leasing har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt på de varor som bolaget har förvärvat är nämligen att detta bolag inte bedriver försäkringsverksamhet utan leasingverksamhet som ingår i tillämpningsområdet för mervärdesskatt och inte omfattas av något undantag från skatteplikten.

37 CML och CARC har inte gjort avdrag för mervärdesskatten på de hyror som har erlagts till Suas, eftersom 99 procent av denna skatt inte kunde återfås.

38 Valet att leasa en vara innebär inte heller i sig att mervärdesskatten på en sådan transaktion uppgår till ett lägre belopp än den mervärdesskatt som skulle ha betalats om varan i stället hade förvärvats.

39 I vilket fall som helst ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra för det första huruvida avtalsvillkoren för de leasingtransaktioner som är i fråga i det nationella målet strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet och i den nationella lagstiftning genom vilken direktivet har införlivats. Så skulle bland annat vara fallet med fastställandet av hyrorna, om det visade sig att dessa hade bestämts till ett onormalt lågt belopp och detta inte motsvarar någon ekonomisk realitet.

40 För det andra ska nämnda domstol också bedöma huruvida inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner, i det förevarande fallet Suas, kan utgöra ett hinder för tillämpningen av ovannämnda bestämmelser.

41 Den hänskjutande domstolen ska härvid undersöka bland annat huruvida Suas inblandning i transaktionerna har hindrat Commissioners från att tillämpa punkt 1 i bilaga 6 till 1994 års mervärdesskattelag på dessa transaktioner, vilket anges i vissa handlingar i målet och hävdades under förhandlingen.

42 Mot denna bakgrund kan domstolen inte godta det argument från Weald Leasing som innebär att principen om förbud mot förfarandemissbruk inte är tillämplig på ett åsidosättande av denna bestämmelse, eftersom den är en nationell bestämmelse. Detta argument ska underkännas, eftersom bestämmelsen har antagits på grundval av artikel 27 i sjätte direktivet och ingår i den nationella lagstiftning som genomför direktivet.

43 Att ett företag som använder sig av sådana leasingtransaktioner som de som är i fråga i det

nationella målet inte som ett led i sina normala affärstransaktioner genomför leasingtransaktioner föranleder för övrigt inte någon annan bedömning.

44 Bedömningen av huruvida vissa transaktioner utgör förfarandemissbruk beror nämligen på transaktionernas föremål, syfte och konsekvenser, och inte på vilken slags affärstransaktioner den som genomfört nämnda transaktioner ägnar sig åt i normala fall.

45 Under dessa omständigheter ska den första och den andra frågan besvaras på följande sätt. Den skattefördel som uppnås som en följd av att ett företag använder sig av leasingtransaktioner för sådana tillgångar som är i fråga i det nationella målet i stället för att köpa tillgångarna direkt, utgör inte en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv, förutsatt att avtalsvillkoren för transaktionerna, framför allt de som avser fastställandet av hyrorna, motsvarar normala marknadsvillkor och att inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner inte kan utgöra ett hinder för tillämpningen av dessa bestämmelser, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka. Att företaget inte genomför leasingtransaktioner som ett led i sina normala affärstransaktioner saknar betydelse i detta avseende.

Den tredje frågan

46 Med hänsyn till svaret på den första och den andra frågan saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Den fjärde frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i på vilket sätt transaktionerna i det nationella målet ska omdefinieras om dessa, eller en del av dessa, utgör förfarandemissbruk.

48 Domstolen erinrar härvid om att de transaktioner som ingår i ett förfarandemissbruk, när ett sådant har konstaterats, ska omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som förfarandemissbruket består i inte hade ägt rum (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkterna 94 och 98).

49 För det första ankommer det således på den hänskjutande domstolen att, på grundval av de anvisningar som har lämnats som svar på den första och den andra frågan, avgöra huruvida vissa delar av de leasingtransaktioner som är i fråga i det nationella målet utgör förfarandemissbruk.

50 Om så är fallet ankommer det därefter på nämnda domstol att omdefiniera transaktionerna för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som förfarandemissbruket består i inte hade ägt rum.

51 Om den hänskjutande domstolen kommer fram till att vissa av avtalsvillkoren för de leasingtransaktioner som var i fråga i det nationella målet och/eller Suas inblandning i dessa transaktioner utgör förfarandemissbruk, ska domstolen således omdefiniera nämnda transaktioner utan att ta hänsyn till Suas existens och/eller genom att ändra avtalsvillkoren eller genom att inte tillämpa dem.

52 Den nationella domstolens omdefiniering får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skatteundandragande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 92).

53 Mot denna bakgrund ska den fjärde frågan besvaras på följande sätt. Om vissa avtalsvillkor

för de leasingtransaktioner som är i fråga i det nationella målet och/eller inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner utgör förfarandemissbruk, ska transaktionerna omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de delar av avtalsvillkoren som utgör missbruk inte hade ägt rum och/eller bolaget inte hade varit inblandat.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (tredje avdelningen) följande:

1) **Den skattefördel som uppnås som en följd av att ett företag använder sig av leasingtransaktioner för sådana tillgångar som är i fråga i det nationella målet, i stället för att köpa tillgångarna direkt, utgör inte en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv, förutsatt att avtalsvillkoren för transaktionerna, framför allt de som avser fastställandet av hyrorna, motsvarar normala marknadsvillkor och att inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner inte kan utgöra ett hinder för tillämpningen av dessa bestämmelser, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka. Att företaget inte genomför leasingtransaktioner som ett led i sina normala affärstransaktioner saknar betydelse i detta avseende.**

2) **Om vissa avtalsvillkor för de leasingtransaktioner som är i fråga i det nationella målet och/eller inblandningen av ett utomstående bolag som agerar som mellanhand vid dessa transaktioner utgör förfarandemissbruk, ska transaktionerna omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de delar av avtalsvillkoren som utgör missbruk inte hade ägt rum och/eller bolaget inte hade varit inblandat.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.