

Mål C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mot

RBS Deutschland Holdings GmbH

(begäran om förhandsavgörande från Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdragsrätt – Förvärv av fordon och användning för leasingtransaktioner – Skillnader mellan två medlemsstaters skattesystem – Förbud mot förfarandemissbruk”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.3 a)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Undantag från avdragsrätten*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 17.3 a)

1. Artikel 17.3 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas på så sätt att en medlemsstat inte kan vägra en skattskyldig person avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, enbart på grund av att det inte har betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten.

Enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet beror rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid vissa transaktioner avseende andra utgående transaktioner i en annan medlemsstat på huruvida denna avdragsrätt finns för det fall att samtliga dessa transaktioner hade genomförts inom samma medlemsstat. Den omständigheten att en medlemsstat, på grund av hur den har kvalificerat en affärstransaktion, inte har uppburit denna skatt, ske således inte frånta den skattskyldige personen dennes rätt att dra av den skatt som betalats i en annan medlemsstat.

(se punkterna 32, 42 och 46 samt punkt 1 i domslutet)

2. Principen om förbud mot förfarandemissbruk utgör inte hinder mot avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, när ett företag etablerat i en medlemsstat har valt att genom sitt dotterbolag i en annan medlemsstat genomföra transaktioner där varor leasats till ett tredje bolag etablerat i den första medlemsstaten, i syfte att undvika mervärdesskatt på betalningen av dessa transaktioner, eftersom dessa i den första medlemsstaten kvalificeras som uthyrningstjänster vilka tillhandahållits i den andra medlemsstaten, och i den andra medlemsstaten kvalificeras som leverans av varor vilken skett i

den första medlemsstaten.

Skattskyldiga personer kan nämligen normalt själva välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda. En företagares val mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan 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, har han rätt att utforma sin verksamhet så att han kan begränsa sin skatteskuld.

(se punkterna 53–55 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 22 december 2010 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdragsrätt – Förvärv av fordon och användning för leasingtransaktioner – Skillnader mellan två medlemsstaters skattesystem – Förbud mot förfarandemissbruk”

I mål C-277/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Förenade kungariket) genom beslut av den 10 juli 2009, som inkom till domstolen den 21 juli 2009, i målet

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

mot

RBS Deutschland Holdings GmbH,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász och J. Malenovský,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren N. Nanchev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 juni 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- RBS Deutschland Holdings GmbH, genom C. Tyre, QC, och J.-F. Ng, barrister,
 - Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
 - Förbundsrepubliken Tyskland, genom B. Klein, i egenskap av ombud,
 - Danmarks regering, genom V. Pasternak Jørgensen och R. Holdgaard, båda i egenskap av ombud,
 - Irland, genom D. O'Hagan och B. Doherty, båda i egenskap av ombud,
 - Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
 - Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 30 september 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.3 a 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners), och RBS Deutschland Holdings GmbH (nedan kallat RBSD), rörande Commissioners vägran att medge avdrag för mervärdesskatt på förvärv av motorfordon som använts för leasing.

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för

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

2. införsel av varor.”

4 Artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 5.1 och 5.4 b i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

4. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare:

...

b) Faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts."

6 Artikel 6.1 första stycket i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5."

7 Artikel 8.1 a och b i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Platsen för leverans av varor skall anses vara följande:

a) Då varor skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person: den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas. ...

b) Då inga varor skickas eller transporteras: den plats där varorna befinner sig när leveransen äger rum."

8 Artikel 9.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas."

9 Artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"2. 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.

...

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets

territorium.

...”

Den nationella lagstiftningen

10 Punkt 1.2 i bilaga 4 till 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act, nedan kallad mervärdesskattelagen), som innehåller en definition av begreppet ”leverans av varor”, har följande lydelse:

”Om innehavet av varor överförs

a) enligt ett avtal om försäljning av varorna, eller

b) enligt avtal i vilka det uttryckligen anges att även äganderätten kommer att övergå vid en framtida tidpunkt (vilken anges i, eller framgår av avtalen, men i varje fall senast när full betalning har erlagts för varorna),

utgör detta leverans av varor.”

11 I enlighet med denna bestämmelse betraktas leasing enligt nationell rätt som leverans av varor endast om den sker under sådana omständigheter att äganderätten till de leasade varorna övergår till användaren eller tredje man vid avtalets utgång. I övriga fall anses leasing utgöra tillhandahållande av tjänster enligt avsnitt 5.2 b i mervärdesskattelagen, där det anges att en transaktion som inte utgör leverans av varor, men som sker ”mot vederlag” utgör tillhandahållande av tjänster.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 RBSD är ett bolag etablerat i Tyskland som bedriver verksamhet i form av tillhandahållande av bank- och leasingtjänster. RBSD ingår sedan den 31 mars 2000 i Royal Bank of Scotland-koncernen. Bolaget har inte något driftsställe i Förenade kungariket, men är registrerat där för mervärdesskatteändamål som en icke-etablerad skattskyldig person.

13 Under januari 2000 introducerades Vinci plc (nedan kallat Vinci), ett bolag med säte i Förenade kungariket, för RBSD, för att sistnämnda bolag skulle tillhandahålla Vinci leasingfinansiering. För detta ändamål ingicks ett antal avtal den 28 mars 2001.

14 Först köpte RBSD bilar i Förenade kungariket av Vinci Fleet Services (nedan kallat VFS), ett dotterbolag till Vinci. VFS, också med säte i Förenade kungariket, hade förvärvat dessa motorfordon av bilhandlare etablerade i Förenade kungariket.

15 RBSD och VFS ingick sedan ett avtal, vilket innehöll en säljoption (*put*) för dessa bilar. Enligt villkoren i avtalet beviljades RBSD en rätt att kräva att VFS skulle köpa tillbaka dessa bilar vid ett visst datum.

16 Därefter ingick RBSD med Vinci ett hyresavtal på två år, som kunde förlängas. Enligt detta avtal, som kallades *master lease agreement*, var RBSD leasegivare och Vinci leasetagare av den egendom som angavs i bilagorna till avtalet, närmare bestämt motorfordon. När avtalet löpte ut var Vinci skyldigt att till RBSD erlagga full betalning motsvarande bilarnas restvärde. Om RBSD emellertid, vilket parterna förväntade sig, sålde bilarna till utomstående, skulle Vinci ha rätt till eller – beroende på omständigheterna – vara skyldigt att erlagga skillnaden mellan försäljningspriset för bilarna och deras restvärde.

17 Mellan den 28 mars 2001 och den 29 augusti 2002 tog RBSD ut hyror av Vinci om 335 977,49 GBP, dock utan att påföra någon mervärdesskatt för dessa transaktioner.

18 Den 29 augusti 2002 överlät RBSD hyresavtalen på ett tyskt dotterbolag till Royal Bank of Scotland-koncernen, bolaget Lombard Leasing GmbH (nedan kallat LL). Mellan den 29 augusti 2002 och den 27 juni 2004 tog LL ut hyror av Vinci på 1 682 876,04 GBP, dock utan att påföra någon mervärdesskatt för hyrorna.

19 Fram till och med den 15 december 2004 utnyttjade LL sedan säljoptionen (*put*) med VFS avseende de fordon som omfattades av leasingavtal. VFS köpte tillbaka dessa bilar för 663 158,20 GBP och en utgående skatt om totalt 116 052,75 GBP som fakturerades av LL och som sedan betalades in till Commissioners.

20 Leasingavgifterna, som först togs ut av RBSD och senare av LL, var inte mervärdesskattepliktiga i Förenade kungariket, eftersom de transaktioner som genomförts i samband med dessa avtal enligt brittisk rätt behandlades som tillhandahållande av tjänster. Enligt de brittiska skattemyndigheterna ansågs de följaktligen ha utförts i Tyskland, det vill säga den plats där tillhandahållaren hade sin rörelse. Avgifterna var inte heller mervärdesskattepliktiga i Tyskland, eftersom de ifrågavarande transaktionerna enligt tysk rätt behandlades som leveranser av varor och ansågs ha utförts i Förenade kungariket, det vill säga på platsen för leveransen.

21 Följaktligen uppbars det varken i Förenade kungariket eller i Tyskland någon mervärdesskatt på de i målet vid den nationella domstolen aktuella leasingavgifterna. Emellertid betalades mervärdesskatt i Förenade kungariket för intäkterna från försäljningen av bilarna i samband med att LL utnyttjade sin säljoption (*put*).

22 RBSD begärde att de brittiska skattemyndigheterna skulle bevilja avdrag för hela den ingående mervärdesskatt om 314 056,24 GBP som VFS fakturerat när RBSD köpte bilarna av detta bolag. RBSD hävdade bland annat att bolaget enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet hade rätt att dra av den ingående skatt som betalats vid förvärvet av dessa varor. RBSD ansåg vidare att villkoren för att tillämpa principen om rättsmissbruk inte var uppfyllda i förevarande fall, eftersom det rörde sig om leasingtransaktioner som genomförts mellan tre fristående näringsidkare på marknadsvillkor.

23 Commissioners nekade RBSD det begärda mervärdesskatteavdraget och krävde återbetalning av den ingående skatt som tillgodoförts RBSD. Myndigheten gjorde gällande att artikel 17.3 a i sjätte direktivet inte medger avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor som senare används för icke mervärdesskattepliktiga transaktioner. Commissioners påpekade bland annat att ingående skatt varken kunde dras av eller återbetalas om det inte fakturerats någon utgående skatt. Dessutom hade RBSD missbrukat systemet, eftersom den juridiska konstruktion som använts haft som främsta syfte att uppnå en skattefördel i strid med direktivets syfte. Leasingvillkoren hade utformats för att kunna utnyttja skillnaderna i hur direktivet införlivats i Förenade kungariket och i Tyskland.

24 RBSD överklagade Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal Edinburgh. Denna senare slog, i sin dom av den 24 juli 2007, fast att principen om skatteneutralitet inte kräver att avdrag för mervärdesskatt ska vägras endast på grundval av att det inte föreligger någon motsvarande skatteplikt avseende utgående mervärdesskatt. VAT and Duties Tribunal Edinburgh slog även fast att de i målet vid den nationella domstolen aktuella arrangemangen inte utgjorde missbruk.

25 Commissioners överklagade denna dom vid Court of Session (Scotland).

26 Den domstolen konstaterade att artikel 5.4 b i sjätte direktivet införlivats på olika sätt i Förenade kungariket och i Tyskland. Court of Session (Scotland) påpekade att de transaktioner som genomförts inom ramen för de i målet vid den nationella domstolen aktuella leasingavtalen, enligt brittisk lagstiftning behandlades som tillhandahållanden av tjänster. Följaktligen ansågs dessa transaktioner ha ägt rum där leverantören etablerat sin rörelse, det vill säga i Tyskland. I tysk rätt behandlades dessa avtal som leverans av varor, vilket medförde att den stat i vilken mervärdesskatten skulle betalas var den där platsen för leveransen av varorna är belägen, i det nationella målet således i Förenade kungariket. Leasingtransaktionerna påfördes därför ingen mervärdesskatt i Tyskland. Någon utgående skatt fakturerades således inte i någon av dessa medlemsstater.

27 Mot denna bakgrund konstaterade Court of Session (Scotland) att det mål som var anhängigt vid den kännetecknades av följande omständigheter:

- Ett tyskt dotterbolag till en bank i Förenade kungariket har köpt bilar i Förenade kungariket i syfte att leasa ut dem till ett fristående bolag i Förenade kungariket och har betalat mervärdesskatt på dessa köp.
- Enligt relevant brittisk rätt behandlades tillhandahållandet av biluthyrningen som tillhandahållande av tjänster i Tyskland och var följaktligen inte mervärdesskattepliktigt i Förenade kungariket. Enligt tysk rätt behandlades detta tillhandahållande som leverans av varor i Förenade kungariket och var följaktligen inte mervärdesskattepliktigt i Tyskland. Någon utgående skatt har följaktligen inte påförts dessa transaktioner i någon av medlemsstaterna.
- Banken i Förenade kungariket valde dess tyska dotterbolag som leasegivare och bestämde leasingavtalens längd så, att en skattefördel kunde uppnås genom att leasingavgifterna undantogs från mervärdesskatteplikt.

Court of Session (Scotland) beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 17.3 a i sjätte direktivet ... tolkas på så sätt att den ger skattemyndigheterna i Förenade kungariket rätt att vägra det tyska dotterbolaget rätt att dra av den mervärdesskatt som det betalat i Förenade kungariket vid köpet av bilarna?
- 2) Är det vid besvarandet av fråga 1 nödvändigt att den nationella domstolen utvidgar sin bedömning till att omfatta den möjliga tillämpningen av principen om förbud mot förfarandemissbruk?
- 3) Om fråga 2 ska besvaras jakande: Strider avdraget av den ingående skatten på köpet av bilarna mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och är således det första kriteriet för förfarandemissbruk, i den mening som avses i punkt 74 i domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), uppfyllt, med beaktande av principen om skatteneutralitet?
- 4) Om fråga 2 återigen ska besvaras jakande: Borde den nationella domstolen då anse att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå en skattefördel, så att det andra kriteriet för förfarandemissbruk, i den mening som avses i punkt 75 i domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., är uppfyllt, när parterna i en affärstransaktion, vilka är fristående från varandra, dels har valt ett tyskt dotterbolag för att leasa ut bilarna till en kund i Förenade kungariket, dels har valt att

tillämpa leasingvillkor som ger upphov till en skattefördel så att det inte påförs någon utgående skatt för leasingavgifterna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1

28 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1 för att få klarhet i huruvida artikel 17.3 a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en medlemsstat får vägra en skattskyldig person avdrag av ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts för leasingtransaktioner som genomförts i en annan medlemsstat, och det inte har påförts någon mervärdesskatt för dessa utgående transaktioner i den andra medlemsstaten.

29 Såsom den hänskjutande domstolen har redogjort för i sitt beslut, har frågan i det nationella målet uppkommit när de brittiska skattemyndigheterna kvalificerat leasingtransaktionerna, som genomförts efter köpet av bilarna, som tillhandahållanden av tjänster, vilket har fått till följd att dessa transaktioner anses genomförda på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse, det vill säga i Tyskland. De tyska skattemyndigheterna har emellertid inte uppburit någon mervärdesskatt för dessa transaktioner, eftersom de betraktat dem som leverans av varor.

30 Det kan konstateras att om de i målet vid den nationella domstolen aktuella leasingtransaktionerna hade genomförts av ett bolag som antingen etablerat sätet för sin rörelse i Förenade kungariket, eller som var etablerat i denna medlemsstat, skulle det i enlighet med artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreligga rätt till avdrag för den ingående skatt som betalats vid köpet av de bilar som var föremål för leasingen.

31 I enlighet med artikel 17.3 a i sjätte direktivet ska medlemsstaterna medge en skattskyldig person rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten, i den mån varorna används för transaktioner som senare genomförts utomlands och för vilka det skulle föreligga rätt till avdrag om de hade ägt rum i den berörda medlemsstaten.

32 Rätten att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid vissa transaktioner avseende andra utgående transaktioner i en annan medlemsstat, beror alltså i enlighet med denna bestämmelse på huruvida denna avdragsrätt finns för det fall att samtliga dessa transaktioner hade genomförts inom samma medlemsstat.

33 Såsom framgår av punkterna 29 och 30 i denna dom är detta fallet i målet vid den nationella domstolen. RBSD kan således i enlighet med artikel 17.3 a i sjätte direktivet göra gällande en rätt att dra av den mervärdesskatt som betalats vid köpet av varor som senare använts för leasingändamål.

34 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har emellertid gjort gällande att rätten att dra av ingående mervärdesskatt är beroende av huruvida utgående mervärdesskatt har uppburits. I målet vid den nationella domstolen har de tyska skattemyndigheterna inte uppburit någon mervärdesskatt i samband med leasingtransaktionerna, och RBSD har således inte rätt att i Förenade kungariket begära avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid köpet av bilarna.

35 Domstolen har visserligen slagit fast att avdraget för ingående mervärdesskatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt (se dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 24, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 20).

36 I dessa punkter i de ovannämnda domarna i målen Uudenkaupungin kaupunki och Wollny har domstolen emellertid påpekat att uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående mervärdesskatt inte ska ske när varor eller tjänster förvärvas av den skattskyldige personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna skatt.

37 I målet vid den nationella domstolen var de av klaganden genomförda utgående leasingtransaktionerna inte undantagna från mervärdesskatteplikt och de föll inom tillämpningsområdet för denna skatt. Transaktionerna skulle således kunna ha gett upphov till avdragsrätt.

38 Vad gäller rätten enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet att dra av den ingående skatten på varor eller tjänster som en skattskyldig person använt för sina beskattade utgående transaktioner, har domstolen understrukt att avdragssystemet har till syfte att säkerställa 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 neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand, REG 2007, s. I-1315, punkt 22, och av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 27).

39 Avdragsrätten för mervärdesskatt utgör för övrigt en oskiljaktig del av denna skatt och en princip som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, och den får därför i princip inte inskränkas (se dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfria m.fl., REG 2000, s. I-1577, punkt 43, och av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, REG 2009, s. I-3459, punkt 15).

40 Av detta följer att den skattskyldiga personen får dra av mervärdesskatten på de varor och tjänster som förvärvats för att utöva hans skattepliktiga verksamhet (se domen i det ovannämnda målet NCC Construction Danmark, punkt 39).

41 Under dessa förhållanden och med avseende på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, ska avdragsrätten för mervärdesskatt inte vara beroende av huruvida det verkligen har betalats mervärdesskatt för den utgående transaktionen i den aktuella medlemsstaten.

42 För det fall att det trots införandet av ett gemensamt mervärdesskattesystem genom sjätte direktivet ändå finns skillnader i medlemsstaternas lagar och författningar på detta område, ska den omständigheten att en medlemsstat, på grund av hur den har kvalificerat en affärstransaktion, inte har uppburit någon utgående mervärdesskatt, inte frånta den skattskyldige personen dennes rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats i en annan medlemsstat.

43 Vad gäller domen av den 26 september 1996 i mål C-302/93, *Debouche* (REG 1996, s. I-4495), med stöd av vilken de brittiska skattemyndigheterna har nekat avdragsrätt, räcker det att fastställa att domstolen i punkterna 12–14 i den domen endast baserat sig på att den berörde inte företett något intyg, utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han var etablerad, om att han betraktades som skattskyldig till mervärdesskatt i den staten, eftersom en sådan handling inte kunnat upprättas på grund av att de ifrågavarande tillhandhållandena av tjänster var undantagna från mervärdesskatteplikt. Det ska således konstateras att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, i vilket RBSD har avdragsrätt enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet, skiljer sig från de omständigheter som var i fråga i den ovannämnda domen.

44 Även om det ur vissa synvinklar kan verka motsägelsefullt att ge en skattskyldig person rätt att dra av ingående mervärdesskatt när denne inte har betalat någon utgående mervärdesskatt, kan detta emellertid inte utgöra grund för att inte tillämpa bestämmelser om avdragsrätt i sjätte direktivet, såsom artikel 17.3 a.

45 Enligt lydelsen i denna bestämmelse kan denna nämligen inte tolkas på så sätt att skattemyndigheterna i en medlemsstat har rätt att vägra avdrag för mervärdesskatt under sådana omständigheter som dem är för handen i målet vid den nationella domstolen.

46 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen ska artikel 17.3 a i sjätte direktivet tolkas på så sätt att en medlemsstat inte kan vägra en skattskyldig person avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, enbart på grund av att det inte har betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten.

De övriga frågorna

47 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna 2–4, vilka domstolen ska pröva gemensamt, för att få klarhet i huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk påverkar tolkningen av artikel 17.3 a i sjätte direktivet, för det fall den artikeln ska tolkas på så sätt att skattemyndigheterna i en medlemsstat inte får vägra avdrag för mervärdesskatt under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen, där ett företag etablerat i en medlemsstat valt att genom sitt dotterbolag i en annan medlemsstat genomföra transaktioner där varor leasats till ett tredje bolag etablerat i den första medlemsstaten, i syfte att undvika mervärdesskatt på betalningen av dessa transaktioner, eftersom dessa i den första medlemsstaten kvalificeras som uthyrningstjänster som tillhandahållits i den andra medlemsstaten och, i denna andra medlemsstat, som leverans av varor som skett i den första medlemsstaten.

48 För att kunna besvara dessa frågor ska det först erinras om att bekämpandet av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, *Gemeente Leusden och Holin Groep*, REG 2004, s. I-5337, punkt 76, och domen i det ovannämnda målet *Halifax m.fl.*, punkt 71).

49 I punkterna 74 och 75 i domen i det ovannämnda målet *Halifax m.fl.* har domstolen bland annat slagit fast att konstaterandet att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet förutsätter att de ifrågavarande 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 syftet med bestämmelserna i detta direktiv. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas

huvudsakliga syfte varit att uppnå denna skattefördel.

50 Vad gäller omständigheterna i det nationella målet konstaterar domstolen att de ifrågavarande transaktionerna genomförts mellan två parter utan juridiska band sinsemellan. Det är dessutom utrett att dessa transaktioner inte varit konstlade och att de genomförts som ett led i normal affärsverksamhet.

51 Såsom den hänskjutande domstolen har gjort gällande finns det inget i de aktuella transaktionerna eller i förhållandet mellan de bolag som genomfört dem, som visar att det varit fråga om ett konstlat upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförts med enda syfte att uppnå en skattefördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin, REG 2008, s. I-4019, punkt 28), eftersom klaganden är ett i Tyskland etablerat bolag som tillhandhåller bank- och leasingtjänster.

52 Det kan inte anses utgöra rättsmissbruk att ett bolag etablerat i en medlemsstat har tillhandahållit ett bolag etablerat i en annan medlemsstat tjänster och att villkoren för transaktionerna har bestämts av näringsidkarna med hänsyn till för dem specifika överväganden. Klaganden i målet vid den nationella domstolen har nämligen faktiskt tillhandahållit de ifrågavarande tjänsterna inom ramen för en verklig ekonomisk verksamhet.

53 Det ska tilläggas att skattskyldiga personer normalt själva kan välja den organisatoriska struktur och den form av transaktion, som är mest lämpade för deras ekonomiska verksamhet och som kan lätta deras skattebörda.

54 Domstolen har nämligen slagit fast att en företagares val mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende de objektiva reglerna för mervärdesskatten (se dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 33). Domstolen har i detta avseende påpekat att en skattskyldig person, när han kan välja mellan två transaktioner, har rätt att utforma sin verksamhet så att han kan begränsa sin skatteskuld (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 73).

55 Frågorna 2–4 ska följaktligen besvaras enligt följande: Principen om förbud mot förfarandemissbruk utgör inte hinder mot avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen, där ett företag etablerat i en medlemsstat har valt att genom sitt dotterbolag i en annan medlemsstat genomföra transaktioner där varor leasats till ett tredje bolag etablerat i den första medlemsstaten, i syfte att undvika mervärdesskatt på betalningen av dessa transaktioner, eftersom dessa i den första medlemsstaten kvalificeras som uthyrningstjänster, vilka tillhandahållits i den andra medlemsstaten och, i den andra medlemsstaten som leverans av varor, vilken skett i den första medlemsstaten.

Rättegångskostnader

56 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) **Under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen ska artikel 17.3 a 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, tolkas på så sätt att en medlemsstat**

inte kan vägra en skattskyldig person avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, enbart på grund av att det inte har betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten.

2) Principen om förbud mot förfarandemissbruk utgör inte hinder mot avdragsrätt för mervärdesskatt enligt artikel 17.3 a i direktiv 77/388 under sådana omständigheter som dem som är för handen i målet vid den nationella domstolen, där ett företag etablerat i en medlemsstat har valt att genom sitt dotterbolag i en annan medlemsstat genomföra transaktioner där varor leasats till ett tredje bolag etablerat i den första medlemsstaten, i syfte att undvika mervärdesskatt på betalningen av dessa transaktioner, eftersom dessa i den första medlemsstaten kvalificeras som uthyrningstjänster, vilka tillhandahållits i den andra medlemsstaten och, i den andra medlemsstaten som leverans av varor, vilken skett i den första medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.