

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

4 oktober 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 14.2 b – Leverans av varor – Motorfordon – Avtal om finansiell leasing med köption”

I mål C-164/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket), genom beslut av den 29 januari 2016, som inkom till domstolen den 21 mars 2016, i målet

Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

mot

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: handläggaren X. Lopez Bancalari,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 januari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, genom L. Allen, barrister, och K. Prosser, QC,
- Förenade kungarikets regering, genom G. Brown, J. Kraehling, S. Simmons och D. Robertson, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas, barrister,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 31 maj 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 14.2 b 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 Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skatte- och tullmyndigheten i Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör den rättsliga kvalificeringen av överlämnandet av fordon med stöd av en viss avtalstyp med avseende på mervärdesskattepliktiga transaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning.

b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

c) Överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.

3. Medlemsstaterna får betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som leverans av varor."

4 Med "tillhandahållande av tjänster" avses enligt artikel 24.1 i direktivet varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

5 I artikel 63 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

"Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum."

6 Artikel 64.1 i samma direktiv har följande lydelse:

"När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till."

Lagstiftning i Förenade kungariket

7 Punkt 1 i bilaga 4 till Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) införlivar artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.

8 I artikel 189 i Consumer Credit Act 1974 (1974 års lag om konsumentkredit) definieras avtal om hyrköp som ett avtal enligt vilket varor hyrs ut mot att den person till vilken de hyrs ut erlägger periodiska betalningar och enligt vilket äganderätten till avtalsobjektet övergår på hyrestagaren förutsatt att avtalsvillkoren är uppfyllda och att en viss omständighet eller vissa omständigheter föreligger, bland annat att hyrestagaren har utnyttjat en köpoption.

9 Enligt section 99 i 1974 års konsumentkreditlag får gäldenären säga upp ett avtal om hyrköp som regleras enligt denna lag när som helst före förfallodagen för den sista avbetalning som enligt avtalet ska erläggas av gäldenären. I sådant fall är gäldenären enligt section 100 i samma lag skyldig att till borgenären betala det eventuella belopp med vilket hälften av det "totala priset" överstiger summan av de belopp som har betalats och de belopp som förfallit till betalning med avseende på det totala priset omedelbart före uppsägningen, om inte ett lägre belopp följer av avtalet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Mercedes-Benz Financial Services UK, dotterbolag till Daimler AG som har sitt säte i Förenade kungariket, erbjuder tre avtalstyper för att finansiera användningen av motorfordon: ett vanligt hyresavtal som går under beteckningen *Leasing*, ett avtal om hyrköp som kallas *Hire Purchase* och ett hyresavtal med köpoption som går under namnet *Agility*. Det sistnämnda är en kombination av vissa av inslagen hos de två förstnämnda avtalen och presenteras som en möjlighet för kunderna att skjuta upp valet mellan hyra och köp till efter det att fordonet överlämnats.

11 De gemensamma nämnarna för dessa tre avtalstyper är att Mercedes-Benz Financial Services UK behåller äganderätten till fordonet under hela avtalsperioden och att hyrestagaren erlägger månatliga betalningar.

12 Avtalstyperna skiljer sig däremot åt vad gäller möjligheterna att förvärva fordonet och villkoren för ett sådant förvärv.

13 Enligt avtalstypen *Leasing* är en övergång av äganderätten helt utesluten, och dessutom blir kunden skyldig att betala en straffavgift om fordonet körs längre än en i avtalet angiven högsta tillåtna sträcka.

14 Avtalstyperna *Hire Purchase* och *Agility* tillåter däremot en övergång av äganderätten, men under olika villkor.

15 För den första avtalstypen gäller att summan av de månatliga betalningarna i princip motsvarar fordonets totala försäljningspris, inklusive finansieringskostnaden. För den som i slutet av avtalstiden vill bli ägare till fordonet tillkommer endast en blygsam summa (optionsavgiften). Denna slutbetalning följer av avtalet och är inte beroende av utnyttandet av någon option. Optionsavgiften tas ut från kunden samtidigt med slutbetalningen, varvid äganderätten övergår till kunden. Konsumentlagstiftningen i Förenade kungariket uppställer dock en övre gräns för de belopp som säljaren kan kräva av en köpare vid hyrköp, vilket innebär att det i praktiken är möjligt för kunden att undgå att erlägga slutbetalningen genom att säga upp avtalet i förtid.

16 För avtalstypen *Agility* gäller att de belopp som erläggs varje månad i princip är lägre än vad beträffar avtalstypen *Hire Purchase*; totalt sett uppgår summan av dem inte till mer än ungefär 60

procent av fordonets försäljningspris, inklusive finansieringskostnaden. Om användaren önskar utnyttja köptionen för fordonet återstår det således för vederbörande att erlægga ett belopp som uppgår till ungefär 40 procent av försäljningspriset. Denna "befriande" betalning motsvarar en uppskattning av det återstående genomsnittliga värdet av fordonet vid avtalets utgång. Tre månader före avtalstidens slut får kunden frågan om han eller hon önskar utnyttja sin köption. Enligt vad den hänskjutande domstolen konstaterat är det nästan hälften av hyrestagarna som besvarar frågan jakande.

17 Från mervärdesskattesynpunkt står det klart att avtalstypen *Leasing* är hänförlig till kategorin "tillhandahållande av tjänster" och att beskattning i enlighet med artikel 64 i mervärdesskattedirektivet således ska ske varje vid varje månatlig förfallodag, och att beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som betalas varje månad. Likaså är det ostridigt att det, när det gäller avtalstypen *Hire Purchase*, är fråga om en "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet. Således innebär artikel 63 i direktivet att hela mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då fordonet överlämnas, varvid beskattningsunderlaget utgörs av det totala priset för leveransen.

18 Skattemyndigheten anser att avtalstypen *Agility*, i likhet med avtalstypen *Hire Purchase*, avser "leverans av varor" i den mening som avses i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet. Myndigheten krävde därför att Mercedes-Benz Financial Services UK skulle betala det totala skattebeloppet vid tidpunkten för överlämnande av fordon i enlighet med sådana avtal.

19 Mercedes-Benz Financial Services UK bestred denna kvalificering vid First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen) Förenade kungariket), och åberopade att avtalstypen *Agility*, som inte nödvändigtvis medför en övergång av äganderätten, skulle anses avse "tillhandahållande av tjänster", och att mervärdesskatt således endast var utkrävbar på varje månatlig betalning.

20 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen) Förenade kungariket) ogillade talan. Mercedes-Benz Financial Services UK överklagade domen till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen), Förenade kungariket) som biföll överklagandet.

21 Skattemyndigheten överklagade det sistnämnda avgörandet till den hänskjutande domstolen, vilken anser att målets avgörande kräver en tolkning av unionsrätten, och närmare bestämt av artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet.

22 Mot denna bakgrund beslutade Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen för England och Wales (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Vad betyder formuleringen 'ett avtal ... enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts' i artikel 14.2 b i [mervärdesskattedirektivet]?"

2) Vad närmare bestämt gäller uttrycket 'normalt', ska det under sådana omständigheter som i förevarande mål anses medföra ett krav på att en skattemyndighet inte ska göra mer än att konstatera att det finns en köption som kan utnyttjas senast när den sista betalningen erläggs?"

3) Eller är det i stället så, att uttrycket 'normalt' medför ett krav på att den nationella myndigheten går längre och fastställer det ekonomiska syftet med avtalet?"

4) Om svaret på fråga 3 är jakande:

a) Är det, för att kunna tolka artikel 14.2 i [mervärdesskattedirektivet] relevant att bedöma huruvida det är troligt att kunden kommer att utnyttja en sådan optionsrätt?

b) Är storleken på det pris som ska betalas när köptionen utnyttjas relevant vid fastställandet av det ekonomiska syftet med avtalet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida uttrycket "avtal om uthyrning enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts", som används i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas på så sätt att det är tillämpligt på ett hyresavtal med köption av den avtalstyp som det nationella målet handlar om.

24 Det ska för det första påpekas att ett hyresavtal avseende ett motorfordon med köption av den typ som Mercedes-Benz Financial Services UK erbjuder under namnet *Agility* tillhör den grupp av avtal som brukar kallas för avtal om finansiell leasing.

25 Utmärkande för dessa avtal är, såsom generaladvokaten har framhållit i punkterna 22 och 23 i förslaget till avgörande, att de fungerar som substitut för ett omedelbart förvärv med full äganderätt, varvid hyrestagaren har nyttjanderätt till varan utan att behöva erlagga hela köpeskillingen vid den tidpunkt då den överlämnas till vederbörande.

26 Det är möjligt att avtal av denna typ har särdrag som är jämförbara med vad som gäller vid förvärv av en vara, liksom det är möjligt att de inte har det; det står nämligen avtalsparterna fritt att stipulera att hyrestagaren kan välja mellan att förvärva och att inte förvärva varan vid utgången av hyresperioden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punkterna 34 och 37).

27 Den omständigheten att en övergång av äganderätten möjliggörs vid utgången av avtalstiden eller att den diskonterade summan av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde, utgör kriterier som enskilt eller tillsammans gör det möjligt att fastställa om ett avtal ska betecknas som ett avtal om finansiell leasing (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 38, och dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing, C?209/14, EU:C:2015:440, punkt 30).

28 Det betyder emellertid inte att en kvalificering av ett avtal såsom "avtal om finansiell leasing" i sig kan medföra att det faktiska överlämnandet av en vara som sker med stöd av detta avtal utgör en mervärdesskattepliktig transaktion. För att det ska anses vara fråga om en "leverans av varor", i mervärdesskattedirektivets mening, krävs också att det fastställs huruvida det är fråga om ett avtal om "uthyrning enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts" i den mening som avses i artikel 14.2 b i direktivet.

29 Denna rättsliga kvalificering kräver att två förhållanden är för handen.

30 För det första ska bestämmelsen läsas så att den förutsätter att det avtal med stöd av vilket varan överlämnas innehåller ett uttryckligt avtalsvillkor beträffande uthyrarens överföring till hyrestagaren av äganderätten till varan.

31 Av själva ordalydelsen i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet framgår nämligen att denna bestämmelse inte, såsom bestämmelsen i artikel 14.1, hänför sig till en överföring av rätten

att såsom ägare förfoga över en tillgång, utan mer uttryckligt hänför sig till en "övergång av äganderätten" till varan.

32 Det ska dessutom påpekas att man i denna bestämmelse använder ordet "avbetalning", vilket brukar förekomma i kreditavtal men däremot är ovanligt i rena hyresavtal, där det i allmänhet brukar talas om "hyra".

33 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 50 i förslaget till avgörande kan ett avtal anses innehålla ett uttryckligt avtalsvillkor om övergång av äganderätten när avtalet innehåller en köption avseende en hyrd vara.

34 För det andra ska det framgå tydligt av avtalsvillkoren, objektivt betraktade vid tidpunkten för avtalets undertecknande, att äganderätten till varan är tänkt att automatiskt övergå till hyrestagaren om avtalet fullgörs på ett normalt sätt fram till avtalstidens slut.

35 Av uttrycket att "äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts" går det nämligen inte att sluta sig till något annat än att den senaste betalningen av de belopp som hyrestagaren enligt avtalet är skyldig att erlägga med automatik leder till att äganderätten till den vara som avtalet avser övergår till denne.

36 När det närmare bestämt gäller den omständigheten att avtalet innehåller ett avtalsvillkor som, liksom är fallet med avtalstypen i det nationella målet, säger att hyrestagaren har möjlighet att utnyttja en köption, finner domstolen att adverbet "normalt" helt enkelt ska anses syfta på det händelseförlopp som kan förutses om parterna fram till avtalstidens slut fullgör överenskommelsen med iakttagande av lojalitetsplikten och principen *pacta sunt servanda*.

37 En sådan avtalsbestämd utgång är, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 51 och 53 i förslaget till avgörande, oförenlig med en situation där hyrestagaren har ett verkligt ekonomiskt alternativ som gör det möjligt för vederbörande att, när det väl är dags, antingen välja att förvärva varan, eller att välja att återlämna den till uthyraren eller förlänga hyresavtalet, allt beroende på vederbörandes egenintressen vid den tidpunkt då valet måste göras.

38 Det kan endast förhålla sig på ett annat sätt om ett utnyttjande av optionsrätten, även om det i formellt hänseende är frivilligt, i praktiken – mot bakgrund av de finansiella villkoren i avtalet – utgör det enda ekonomiskt rationella alternativet för hyrestagaren. Så kan exempelvis vara fallet om det följer av avtalet att summan av de avtalsenliga betalningarna vid den tidpunkt då det blir möjligt att utnyttja optionsrätten motsvarar varans marknadsvärde, inklusive finansieringskostnaden, och att utnyttjandet av optionen inte medför någon ytterligare utgift av betydande mått för hyrestagaren.

39 Att artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på detta sätt stöd av direktivets allmänna systematik vad gäller klassificeringen av skattepliktiga transaktioner.

40 En annan tolkning skulle nämligen innebära att de nationella skattemyndigheterna tvingas följa upp sådana avtal som, liksom avtalet i det aktuella fallet, när avtalstiden börjar löpa objektivt sett inte har något samband med någon skattepliktig transaktion, för att kunna fastställa vad den beskattningsbara personens avtalspart avser att göra vid den tidpunkt då optionen kan utnyttjas, och vid behov genomföra justeringar.

41 Ett sådant krav skulle strida mot de syften med mervärdesskattesystemet som består i att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta åtgärder för skattens tillämpning genom att, förutom i vissa undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär (se, analogt, dom av den 6 april 1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

42 Det ankommer slutligen på den nationella domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att från fall till fall och beroende på de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet, fastställa huruvida avtalet med stöd av vilket ett fordon har överlämnats till en användare uppfyller de villkor som anges i denna dom.

43 Det framgår av det ovan anförda att uttrycket "avtal om uthyrning enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts", som används i artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas på så sätt att det är tillämpligt på ett hyresavtal med köption när det av avtalets finansiella villkor går att sluta sig till att det enda ekonomiskt rationella alternativet för hyrestagaren – när avtalet har fullgjorts fram till avtalstidens slut och det är dags för vederbörande att göra sitt val – är att utnyttja köptionen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen 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 (första avdelningen) följande:

Uttrycket "avtal om uthyrning enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts", som används i artikel 14.2 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas på så sätt att det är tillämpligt på ett hyresavtal med köption när det av avtalets finansiella villkor går att sluta sig till att det enda ekonomiskt rationella alternativet för hyrestagaren – när avtalet har fullgjorts fram till avtalstidens slut och det är dags för vederbörande att göra sitt val – är att utnyttja köptionen, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.