

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 26 oktober 2010(1)

Mål C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mot

Weald Leasing Limited

(begäran om förhandsavgörande från Court of Appeal (England and Wales))

”Mervärdesskatt – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG – Begreppen ’förfarandemissbruk’ och ’normala affärstransaktioner’ – Transaktioner vars enda syfte är att uppnå skattefördelar – Leasing- och vidareuthyrningstransaktioner avsedda att skjuta upp betalningen av mervärdesskatt – Omdefiniering av ’förfarandemissbruk’”

I – Inledning

1. Föreliggande begäran om förhandsavgörande avser bland annat tolkningen av begreppet ”förfarandemissbruk”, i den mening som avses i domen i mål C-255/02, Halifax m.fl.(2), samt begreppets tillämpning i domarna i målen C-425/06, Part Service(3), och C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin.(4) Begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners) och Weald Leasing Limited (nedan kallat Weald Leasing) om beskattning av leasingtransaktioner som sistnämnda bolag genomfört.

II – Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

2. Churchillkoncernen säljer huvudsakligen försäkringstjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt.(5) Churchill Management Limited (nedan kallat CML) och dess dotterbolag Churchill Accident Repair Centre (nedan kallat CARC) samt Weald Leasing(6) ingår i Churchillkoncernen. CML och CARC kan tillgodogöra sig cirka 1 procent, vilket innebär att de endast kan dra av 1 procent av mervärdesskatten på varorna när de köper tillgångar/utrustning.(7) Weald Leasings enda handelsverksamhet består i att förvärva tillgångarna/utrustningen i fråga och sedan leasa dem/den till Suas Limited (nedan kallat Suas). Weald Leasing är självständigt registrerat för mervärdesskatt.

3. Suas är ett bolag som ägs av en av Churchillkoncernens mervärdesskattekonsulter och dennes hustru, men ingår inte i Churchillkoncernen. Suas är självständigt registrerat för mervärdesskatt. Suas enda betydande handelsverksamhet avser leasing av tillgångar från Weald Leasing vilka sedan vidareuthyrs till CML och CARC.

4. När CML och CARC behövde ny utrustning köpte Weald Leasing in denna och leasade den till Suas, som i sin tur vidareuthyrde den till CML eller CARC. Genom att använda sig av denna transaktionskedja slapp CML och CARC köpa erforderlig utrustning direkt eller betala hela den icke avdragsgilla mervärdesskatten på förvärven vid ett och samma tillfälle. Syftet med transaktionerna var att dela upp och sprida ut betalningen av beloppet och därigenom skjuta upp Churchillkoncernens skattskyldighet för mervärdesskatt. CML och CARC var inte direkt skyldiga att betala den icke avdragsgilla mervärdesskatten på den totala kostnaden för den inköpta utrustningen, utan på hyran för utrustningen, fördelad över leasingavtalens giltighetstid.

5. Enligt beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som meddelades av Commissioners ägde Weald Leasing inte dra av den ingående mervärdesskatt som erlagts på tillgångar som leasats 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 rättsmissbruk. Weald Leasing överklagade besluten och gjorde gällande att transaktionerna inte endast hade ingåtts i syfte att uppnå skattefördelar samt att skattepliktiga tillhandahållanden av utrustning genom leasing inte stred mot sjätte direktivets syfte. Efter att domstolen meddelat sin dom i målet Halifax(8) övergav Commissioners argumentet att leasingtransaktionerna i fråga inte utgjorde ekonomisk verksamhet och grundade sig enbart på argumentet att transaktionerna utgjorde förfarandemissbruk.

6. I avgörande av den 7 februari 2007, fann VAT and Duties Tribunal att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna var att uppnå en skattefördel. Följaktligen uppfyllde transaktionerna den andra förutsättningen för att tillämpa missbruksläran i punkt 75 i domstolens dom i målet Halifax. VAT and Duties Tribunal angav bland annat att den inte fann "någon annan av förklaringarna till transaktionerna än erhållandet av skattefördelar för Churchillkoncernen det minsta övertygande". VAT and Duties Tribunal fann att det inte stred mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet att ge en skattefördel och följaktligen att den första förutsättningen i punkt 74 i domen i målet Halifax inte var uppfylld. VAT and Duties Tribunal kunde inte finna något i sjätte direktivet som visade att det inte var möjligt för en aktör vars verksamhet undantagits från skatteplikt att skjuta upp eller fördela erläggandet av ingående skatt över tiden genom leasing, inte ens i en situation som den förevarande, där Weald Leasing var ett närstående företag till CML och CARC. VAT and Duties Tribunal fann också att leasingupplåtelseerna inte i sig kunde ge upphov till missbruk, utan att missbruk endast kunde uppkomma på grund av storleken på hyrorna enligt leasingavtalen samt arrangemangen för att undvika att Commissioners fattade beslut enligt bilaga 6 i Value Added Tax Act 1994 (Förenade kungarikets mervärdesskattelag från 1994, nedan kallad 1994 års mervärdesskattelag).(9)

7. Commissioners överklagade beslutet till High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division. Den enda fråga som överklagandet gällde var huruvida den skattefördel som Churchillkoncernen uppnådde stred mot syftet med sjätte direktivet. Genom dom som meddelades den 16 januari 2008 ogillade Chancery Division vid High Court of Justice of England and Wales överklagandet med motiveringen att förhållandet att transaktionerna i fråga inte genomförts inom ramen för normala affärstransaktioner inte var tillräckligt för att finna att de utgjorde förfarandemissbruk, eftersom den skattefördel Churchillkoncernen uppnådde genom att använda sig av dessa transaktioner inte stred mot principen om skatteneutralitet eller någon annan bestämmelse i sjätte direktivet.(10)

8. Under dessa förutsättningar beslutade Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1) Under sådana omständigheter som är aktuella i förevarande mål, i vilket en aktör vars verksamhet till stor del är undantagen från mervärdesskatt använder sig av en struktur för leasing av tillgångar som involverar en tredje part som mellanhand, i stället för att förvärva tillgångarna direkt, medför denna struktur någon skattefördel som strider mot syftet med sjätte direktivet i den mening som avses i punkt 74 i domstolens dom ... i mål[et] ... Halifax ...?

2) Med hänsyn till att sjätte direktivet omfattar leasing av tillgångar av aktörer vars verksamheter helt eller delvis undantas från skatteplikt och mot bakgrund av domstolens hänvisning till 'normala affärstransaktioner' i punkterna 69 och 80 i sin dom i målet Halifax och i punkt 27 i sin dom ... i mål[et] ... Ampliscientifica [och Amplifin] samt till avsaknaden av en sådan hänvisning i domen ... i mål[et] ... Part Service, innebär den omständigheten att en sådan aktör gör sig skyldig till detta missbruk 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? Är begreppet relevant beträffande punkt 74 eller punkt 75 eller beträffande båda?

b) Avser begreppet 'normala affärstransaktioner'

1) transaktioner som den ifrågavarande skattskyldiga personen vanligtvis utför,

2) transaktioner som utförs av två eller flera parter på normala marknadsvillkor,

3) transaktioner som är kommersiellt hållbara,

4) transaktioner som medför de affärsmässiga bördor och risker som normalt sett utmärker relaterade affärsmässiga fördelar,

5) transaktioner som inte är konstlade genom att de har ett affärsmässigt innehåll,

6) någon annan typ eller kategori av transaktioner?

4) Om strukturen för leasing av tillgångarna eller någon del av denna visar sig utgöra förfarandemissbruk, hur ska den 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 ett värde som motsvarar marknadsmässiga hyror,
- b) omdefiniera leasingstrukturen till ett direkt förvärv,
- c) omdefiniera transaktionerna på något annat sätt som antingen den nationella domstolen eller skattemyndigheten finner lämpligt för att skapa den situation som skulle ha förelegat om de transaktioner som utgör missbruk inte hade ägt rum?"

III – Förfarandet vid domstolen

9. Skriftliga yttranden har inkommit från Weald Leasing, den grekiska regeringen, Irland, den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen. Med undantag för den italienska regeringen, yttrade sig dessa inblandade muntligen vid förhandlingen den 3 juni 2010.

IV – Inledande synpunkter

10. Efter domen i målet Halifax är det uppenbart att principen om rättsmissbruk, som utvecklats genom domstolens rättspraxis och hindrar att EU-rätten utnyttjas till stöd för missbruk eller i bedrägligt syfte, även är tillämplig i mervärdesskattemål. Denna utvidgning av principen om rättsmissbruk får dock inte göra intrång på rättssäkerhetsprincipen eller en näringsidkares rätt att strukturera sin verksamhet eller genomföra transaktioner för att minska sin mervärdesskatt.(11)

11. Med tanke på att rättsmissbruk i mervärdesskattehänseende uppkommer även om aktören formellt sett har uppfyllt mervärdesskattelagstiftningens ordalydelse, anser jag att ifrågavarande princip endast ska tillämpas i undantagsfall där missbruket är uppenbart. Vidare måste eventuella sanktioner tillämpas försiktigt, enbart så långt missbruket i fråga sträcker sig. I domen i målet Halifax angav domstolen att en sanktion inte får utdömas för förfarandemissbruk om det inte finns tydligt och otvetydigt lagstöd.(12) Tvärtom ska de transaktioner som ingår i ett förfarandemissbruk omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som låg till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.(13)

12. I domen i målet Halifax formulerade domstolen ett test med två förutsättningar som måste vara uppfyllda för att förfarandemissbruk ska anses föreligga. Dels fordras 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 dessa bestämmelserns syfte. Det ska vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel.(14)

13. Liksom den grekiska regeringen har gjort gällande är testet kumulativt. För att slå fast att det föreligger missbruk i mervärdesskattehänseende räcker det således inte att bevisa att en viss transaktion medför en skattefördel. Det räcker inte ens att bevisa att det huvudsakliga syftet med transaktionen är att uppnå en sådan fördel eller att det är den enda logiska grunden för eller förklaringen till transaktionen. Alla andra slutsatser skulle innebära ett betydande intrång i näringsidkarens rätt att begränsa sin skattebörda.(15) Det är därför nödvändigt att gå ett steg längre och slå fast att transaktionen i fråga medför en skattefördel som skulle strida mot syftet med sjätte direktivet och den nationella lagstiftning genom vilken direktivet införlivas.

14. Det framgår av beslutet om hänskjutande att den andra förutsättningen i Halifaxtestet är uppfyllt i målet i den nationella domstolen, eftersom VAT and Duties Tribunal fann att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande leasing- och vidareuthyrningsuppställningarna var att

uppnå en skattefördel. Enligt beslutet om hänskjutande medförde dessa uppgörelser bland annat kassaflödesfördelar för CARC och CML.

15. I beslutet om hänskjutande anges också i det sammanhanget att hyresbeloppen enligt leasingavtalen hållits låga, eftersom det belopp avseende mervärdesskatt som CML och CARC inte kan tillgodogöra sig ökar ju högre hyran sätts. Dessutom framgår det av beslutet om hänskjutande att hyran för tillgångarna enligt leasingavtalet mellan Weald Leasing och Suas beräknades så att 100 procent av kostnaden skulle återbetalas till Weald Leasing över tio år, oavsett hur lång livslängd tillgångarna/utrustningen förväntades ha.

V – Frågorna 1 och 4

16. Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida de ovan beskrivna uppgörelserna, helt eller delvis, medför skattefördelar som strider mot syftet med sjätte direktivet och den nationella lagstiftning genom vilken direktivet införlivas.

17. Weald Leasing har gjort gällande att, när det gäller mervärdesskatt, en av de skattefördelar som genom leasing kan uppkomma för aktörer vars verksamhet helt eller delvis är undantagen från skatteplikt är möjligheten att fördela ingående mervärdesskatt, som den skatskyldige inte kan tillgodogöra sig, över leasingperioden. Denna skattefördel är dock inte i sig tillräcklig för att transaktionerna i fråga ska anses utgöra missbruk, eftersom det endast är den skattemässiga effekten av deras val som regleras särskilt i sjätte direktivet. Skattefördelen utgör inte missbruk, eftersom den inte uppnåtts på ett lagstridigt sätt. Framför allt har varken CML eller CARC försökt dra av mer ingående mervärdesskatt än de har rätt till. Även om Weald Leasing uppnådde en kassaflödesfördel uppkom inte någon direkt skattebesparing. Någon sådan besparing åsyftades inte heller. Enligt Weald Leasing var detta en avgörande omständighet som särskiljer föreliggande mål från domen i målet C-223/03(16), eftersom det enda inslag i leasinguppgörelserna som eventuellt skulle kunna utgöra missbruk är hyresnivån. Weald Leasing har anmärkt att den enda lagbestämmelse som eventuellt kan ha överträtts är punkt 1 i bilaga 6 till 1994 års lag om mervärdesskatt, vilken är en bestämmelse i inhemsk lagstiftning som inte införlivar någon del av sjätte direktivet med nationell rätt. Bestämmelsen utgör tvärtom ett undantag från den grundläggande värderingsregeln i artikel 11A.1 i sjätte direktivet, som antagits i enlighet med ett bemyndigande avseende undantag för Förenade kungariket i enlighet med artikel 27.2 i nämnda direktiv. Undantag av sådana slag ger inte upphov till gemenskapsrättsliga (och nu unionsrättsliga) rättigheter eller skyldigheter.(17) Följaktligen ska den unionsrättsliga missbruksprincipen inte tillämpas på överträdelser av punkt 1 i bilaga 6, vilka uteslutande ska prövas enligt inhemsk rätt.

18. Förenade kungarikets regering anser att leasinguppgörelserna, även om de formellt sett framstår som leasingavtal, inte ingåtts på marknadsmässiga villkor utan utgjorde ett påhittat och konstlat försök att dölja den egentliga bakomliggande affärsmässiga och ekonomiska verkligheten, som var att Churchillkoncernen, genom CML och CARC, valde ut och köpte in tillgångar som skulle användas i dess försäkringsverksamhet som var undantagen från mervärdesskatteplikt. I realiteten försökte Weald Leasing uppnå de mervärdesskattefördelar som leasing medför utan att påta sig några av de därmed sammanhängande ekonomiska och affärsmässiga skyldigheterna. Den grekiska regeringen anser att leasinguppläggets syfte och effekt var att CARC:s och CML:s förvärv av tillgångar beskattades på ett annat sätt än liknande förvärv av konkurrenser som tillhandahåller likartade tjänster. Det strider mot principen om lika beskattning och, därmed, mot principen om skatteneutralitet att tillämpa detta upplägg. Irlands uppfattning är att Churchillkoncernen till 99 procent tillhandahåller tjänster som är undantagna från skatteplikt och att, i den mån ingående skatt inte är avdragsgill, sjätte direktivet måste anses innebära att betalningsskyldigheten för skatten uppkommer i samma stund som den blir utkrävbar, så att den kan övervältras på slutkonsumenten. Weald Leasing och Suas är huvudsakligen, om inte

uteslutande, medel för att undvika detta och utgör missbruk eftersom de uppenbarligen är konstlade. Irland har hävdade att inte bara hyresnivån, utan alla leasinguppgörelser, eller större delen av dem, är konstlade, varför de utgör missbruk. Den italienska regeringen anser att ett leasingupplägg som är avsett att göra det möjligt för en skattskyldig person vars verksamhet i stort sett är undantagen från skatteplikt att dra av hela beloppet avseende den ingående mervärdesskatten på varor eller tjänster som förvärvats för verksamheten strider mot den i sjätte direktivet inneboende principen om neutral mervärdesbeskattning.

19. Kommissionen anser att leasing av tillgångar inte ger upphov till skattefördelar i strid med mervärdesskattelagstiftningens ändamål. Det innebär ingen ekonomisk skillnad för staten om tillgångarna förvärvas eller leasas. Den skattskyldige kan visserligen anse att det utgör en kassaflödesfördel att skjuta upp betalningen av skatten, men denne betalar i det långa loppet för fördelen. Kommissionen anser vidare att det inte i sig utgör rättsmissbruk att använda sig av ett koncernägt leasingbolag för leasing. Den verkliga risken för missbruk i en sådan situation utgörs av den skattskyldiges möjlighet att manipulera hyran för att reducera mervärdesskattebeloppet. Kommissionen har påpekat att det enda syftet med att ha Suas som mellanhand var att hindra skattemyndigheterna från att kontrollera och granska beräkningen av beskattningsunderlaget. Således verkar den transaktionen ha uppfyllt den första förutsättningen i Halifaxtestet. En transaktion som genomförs för att förhindra en tillämpning av mervärdesskattebestämmelserna måste likställas med en transaktion som är avsedd att uppnå en fördel i strid med syftet med de ifrågavarande bestämmelserna.

20. Såsom kommissionen angett i sina yttranden anser jag att det i princip står aktören fritt att välja mellan att köpa eller leasa tillgångar/utrustning(18) som ska användas i verksamheten. Vidare utgör inte det förhållandet att en aktör vars verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt väljer att ingå en leasinguppgörelse avseende tillgångar/utrustning i stället för att köpa dem direkt, för att uppnå en mer förmånlig behandling enligt en mervärdesskattelagstiftning genom att skjuta upp(19) betalningen av mervärdesskatten, i sig tillräcklig grund för att finna att det föreligger missbruk av lagstiftningen i fråga. En aktör som väljer att leasa utrustning betalar mervärdesskatt på de periodiska hyresbetalningarna under leasingperioden i stället för att betala hela mervärdesskatten på utrustningen vid inköpstillfället. En sådan transaktion strider enligt min mening inte i sig mot syftet med sjätte direktivet och den nationella lagstiftning genom vilken direktivet införlivas. Som jag ser det är inte en sådan transaktion nödvändigtvis oförenlig med principen om skatteneutralitet. Såsom påpekats av Weald Leasing och kommissionen, medför inte leasinguppgörelsen, i stället för förvärvet av utrustningen, i sig att aktören betalar mindre eller drar av mer mervärdesskatt än denne har rätt till. Således innebär inte leasing av utrustning någon automatisk besparing av mervärdesskatt i förhållande till förvärv av utrustning, även om leasing kan medföra kassaflödesfördelar för aktören.

21. Enligt min uppfattning utgör det inte missbruk i sig att bilda och använda sig av ett av koncernen helägt bolag, i detta fall Weald Leasing, som i mervärdesskattehänseende är en fristående eller självständig skattskyldig person,(20) för att som enda syfte uppnå en fördel i form av uppskjuten mervärdesskatt, eftersom denna fördel skulle kunna uppnås genom ingående av en leasinguppgörelse på marknadsmässiga villkor med en fristående tredje part.(21) Följaktligen innebär inte det faktum att en aktör vars verksamhet i stort sett är undantagen från skatteplikt, i stället för att köpa tillgångar direkt, använder sig av en struktur för leasing av tillgångar som involverar en tredje part eller ett helägt dotterföretag, som är självständigt registrerat för mervärdesskatt, som mellanhand i syfte att skjuta upp betalningen av skatt som aktören inte kan tillgodogöra sig, i sig någon skattefördel som strider mot syftet med sjätte direktivet. Om den hyra som ska utgå enligt leasingavtalen däremot sätts till konstlat låga nivåer och inte återspeglar marknadsförhållandena, vilket i sig medför en konstlad sänkning av den mervärdesskatt som ska betalas, skulle den del av transaktionen som hänför sig till hyresbetalningarnas nivå, snarare än

leasingen i sig, enligt min uppfattning strida mot syftet med sjätte direktivet och den nationella lagstiftning genom vilken direktivet införlivas.

22. Med avseende på uppgörelserna beträffande Suas angavs i beslutet om hänskjutande att företagets ställning som mellanhand mellan Weald Leasing och CARC respektive CML hindrade Commissioners från att fatta ett beslut enligt bilaga 6 i 1994 års mervärdesskattelag. Det tycks, vilket ankommer på den nationella domstolen att pröva, således som om Commissioners, för att kunna fatta ett beslut enligt bilaga 6 varigenom värdet på tillhandahållandet ska bestämmas till marknadsvärdet, bland annat ska visa att det finns en anknytning mellan den person som tillhandahåller varorna eller tjänsterna och den person som mottar dem(22) samt att tillhandahållandet skett till ett värde som var lägre än marknadsvärdet.

23. Av beslutet om hänskjutande framgår att Weald Leasing vid den nationella domstolen självt gjorde gällande att "den verkliga skattefördel som deltagarna erhöll härrörde från Suas ställning som mellanhand, vilken förhindrade ett beslut enligt bilaga 6". I sina yttranden till domstolen har Weald Leasing angett att principen om missbruk endast är tillämplig på skattefördelar som strider mot gemenskapsrättsliga bestämmelser och inte på försök att kringgå nationell lagstiftning.

24. Jag anser inte att Weald Leasings argument kan godtas. Det tycks framgå av handlingarna i målet, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, att punkt 1 i bilaga 6 till 1994 års lag om mervärdesskatt antogs med stöd av ett bemyndigande enligt artikel 27 i sjätte direktivet.(23) Nationella bestämmelser som antagits med stöd av de undantag som anges i artikel 27 i sjätte direktivet utgör enligt min uppfattning en integrerad del av det nationella mervärdesskattesystemet. De är bindande för personer som är skattskyldiga enligt nationell rätt(24), och medlemsstaternas skattemyndigheter kan åberopa dem mot den skattskyldige i den nationella domstolen(25). För de nationella domstolarnas tillämpning av missbruksprincipen, såsom den slagits fast i domen i målet Halifax, är en eventuell skillnad mellan nationella bestämmelser genom vilka bestämmelserna i sjätte direktivet införlivas, och nationella bestämmelser som antagits helt i enlighet med att undantag som tillåts enligt det direktivet, enligt min uppfattning konstruerad och ägnad att undergräva det nationella mervärdesskattesystemets – och indirekt unionens mervärdesskattesystems – integritet.

25. Jag anser därför att den missbrukslära som etablerades i målet Halifax(26) omfattar missbruk av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med artikel 27 i sjätte direktivet. Vad avser den nationella domstolens tillämpning av principen i det mål den har att pröva, anser jag att det utgör förfarandemissbruk att använda sig av ett helt konstlat upplägg, som i huvudsak är utformat i syfte att uppnå skattefördelar genom att hindra att skattemyndigheterna, i enlighet med nationella bestämmelser som antagits i enlighet med sjätte direktivet, fattar beslut om att värdet av leasinguppgörelser mellan närstående personer ska bestämmas till marknadsvärdet.

26. Den nationella domstolen har sällt sin fjärde fråga för att få klarhet i hur leasinguppgörelserna ska omdefinieras för den händelse upplägget med leasing av tillgångar helt eller delvis ska anses utgöra förfarandemissbruk.

27. I punkt 94 i domen i målet Halifax, angav domstolen att de transaktioner som ingår i förfarandemissbruk ska omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat. Av min bedömning av den första frågan rörande förekomsten och omfattningen av missbruket i målet i den nationella domstolen följer att om Suas ställning som mellanhand i de relevanta uppgörelserna var ett konstlat upplägg, huvudsakligen ämnat för att förhindra ett beslut enligt punkt 1 i bilaga 6 till 1994 års lag om mervärdesskatt, och därigenom uppnå skattefördelar, bör Förenade kungarikets skattemyndigheter ha rätt att, såsom kommissionen har angett i sina yttranden, behandla transaktionskedjan i den nationella domstolen som leasing från Weald

Leasing till CML och CARC, och därigenom säkerställa att mervärdesskatten utgår på leasingens marknadsvärde.(27)

28. Om ett helt konstlat upplägg antas genom leasinguppgörelser i syfte att hindra skattemyndigheterna från att fatta beslut i enlighet med nationella bestämmelser som antagits helt i överensstämmelse med ett undantag som tillåts enligt sjätte direktivet, i vilket värdet på dessa uppgörelser mellan närstående personer fastställs till marknadsvärdet, ska uppgörelserna omdefinieras genom att man bortser från detta upplägg.

VI – Frågorna 2 och 3

29. Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i om det utgör förfarandemissbruk för en aktör vars verksamhet helt eller delvis är undantagen från skatteplikt att befatta sig med leasing av tillgångar trots att aktören inte gör det inom ramen för sina "normala affärstransaktioner". Den nationella domstolens tredje fråga innehåller ett antal frågor kring tolkningen och tillämpningen av begreppet "normala affärstransaktioner".

30. Uttrycket "normala affärstransaktioner" används i två punkter i domen i målet Halifax. I punkt 69 formulerade domstolen en vidsträckt princip om att transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner ska anses utgöra missbruk om de har som syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i unionslagstiftningen. I punkt 80 i domen slog domstolen fast att "[d]et skulle strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet om skattskyldiga tillåts göra avdrag för all ingående mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i detta system eller med nationella bestämmelser om införlivande av den hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den". I punkt 81 erinrade domstolen sedan, "med avseende på omständigheten att de ifrågavarande transaktionerna skall ha till huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel, om att det åligger den nationella domstolen att fastställa de ifrågavarande transaktionernas verkliga innehåll och innebörd. Den kan härvid beakta att dessa transaktioner är helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan".

31. I domen i målet Part Service(28) tillämpade domstolen dock inte "normala affärstransaktioner", trots att den använde sig av det test som slagits fast i punkterna 74 och 75 i domen i målet Halifax(29). I punkterna 27 och 28 i domen i målet Amplisientifica och Amplifin(30) slog domstolen fast att "[p]rincipen om förbud mot rättsmissbruk innebär, särskilt på mervärdesskatteområdet, att tillämpningen av [unions]bestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta missbruk av bestämmelser från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs inom ramen för normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i [unions]lagstiftningen. Denna princip innebär således att det är förbjudet att vidta rent konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel."

32. Jag anser inte att det för tillämpning av termen "normala affärstransaktioner" är nödvändigt att utreda vad som utgör en viss näringsidkares "typiska" affärsverksamhet.(31) När det gäller missbruk i mervärdesskattehänseende är begreppet "normala affärstransaktioner" alltså inte kopplat till de transaktioner som en skattskyldig person vanligtvis genomför. Att försöka utröna vad en viss näringsidkares typiska eller vanliga affärstransaktioner består i är förknippat med en inneboende osäkerhet(32) och fungerar alltså inte på skattelagstiftningsområdet som ju förutsätter rättssäkerhet.

33. Prövningen av om en transaktion har utförts inom ramen för "normala affärstransaktioner"

avser enligt min mening den andra förutsättningen(33) i det test som etablerats i domen i målet Halifax och således den relevanta transaktionens eller det relevanta uppläggets art och huruvida det är en helt konstlad konstruktion som i allt väsentligt har skapats för att uppnå skattefördelar snarare än för andra affärsmässiga ändamål.(34) I detta hänseende är de rättsliga, ekonomiska och/eller personliga anknytningarna mellan de näringsidkare som medverkar i upplägget för att minska skattebördan(35) av relevans, liksom även huruvida parterna i transaktionen förhåller sig på armslängdsavstånd från varandra(36). Dessutom är frågan huruvida en transaktion ger upphov till de affärsmässiga skyldigheter och risker som typiskt sett är förbundna med sådana transaktioner av relevans för att bedöma transaktionens konstlade art och, således, huruvida dess huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel. Jag vill tillägga att det är transaktionens objektiva egenskaper(37) som är relevanta för denna prövning och inte den skattskyldiges subjektiva avsikter.

VII – Förslag till avgörande

34. Mot bakgrund av ovan angivna överväganden föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Court of Appeal (England and Wales) på följande sätt:

1. Förhållandet att en aktör vars verksamhet i stor omfattning är undantagen från skatteplikt, i stället för att köpa tillgångar direkt, använder sig av en struktur för leasing av tillgångar som involverar en fristående tredje part eller ett helägt dotterföretag som självständigt är registrerat för mervärdesskatt, i syfte att skjuta upp betalningen av skatt som aktören inte kan tillgodogöra sig, medför inte i sig någon skattefördel som strider mot syftet med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.
2. Det utgör förfarandemissbruk att använda sig av ett helt konstlat upplägg som i huvudsak är utformat i syfte att uppnå skattefördelar genom att hindra att skattemyndigheterna, i enlighet med nationella bestämmelser som antagits i enlighet med sjätte direktivet 77/388, fattar beslut om att värdet av leasinguppgörelser mellan närstående personer ska fastställas till marknadsvärdet.
3. Om förfarandemissbruk anses ha förelegat ska de transaktioner som ingår i förfarandemissbruket omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat. Om ett helt konstlat upplägg antas i samband med leasinguppgörelser huvudsakligen i syfte att hindra skattemyndigheterna från att fatta beslut om att värdet på dessa uppgörelser mellan närstående personer ska fastställas till marknadsvärdet, ska uppgörelserna omdefinieras genom att man bortser från upplägget.
4. Begreppet "normala affärstransaktioner" inom ramen för mervärdesskattemissbruk är inte kopplat till en skattskyldig persons typiska eller vanliga verksamhet. Prövningen av om en transaktion har utförts inom ramen för "normala affärstransaktioner" avser den relevanta transaktionens eller det relevanta uppläggets art och huruvida det är ett helt konstlat upplägg som i allt väsentligt har skapats för att uppnå skattefördelar snarare än för andra affärsmässiga ändamål. De rättsliga, ekonomiska och/eller personliga anknytningarna mellan de näringsidkare som medverkar i upplägget för att minska skattebördan och, därmed, frågan om parterna i transaktionen förhåller sig på armslängds avstånd från varandra, frågan om en transaktion ger upphov till de affärsmässiga skyldigheter samt vilka risker som typiskt sett är förbundna med sådana transaktioner är relevanta för att pröva transaktionens art.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609) (nedan

kallad domen i målet Halifax).

3 – Dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service (REG 2008, s. I-897).

4 – Dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin (REG 2008, s. I-4019).

5 – Se artikel 13 B 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), som bland annat anger att medlemsstaterna ska undanta försäkringstjänster från mervärdesskatteplikt. Se numera artikel 135.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

6 – Weald Leasing är ett helägt dotterbolag till CML och är självständigt registrerat för mervärdesskatt.

7 – Se artiklarna 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet, se nu artiklarna 168 och 173 i mervärdesskattedirektivet.

8 – Ovan fotnot 2.

9 – I punkt 1.1 i bilaga 6 till 1994 års mervärdesskattelag föreskrivs följande:

”När

a) värdet på en vara eller tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag i pengar (med undantag för detta stycke) är lägre än dess marknadsvärde och

b) den person som har tillhandahållit varan eller tjänsten och mottagaren av denna är varandra närstående, och

c) om leveransen är skattepliktig, mottagaren av tillhandahållandet inte har rätt enligt sections 25 och 26 att göra avdrag för all mervärdesskatt på leveransen,

kan Commissioners besluta att leveransens värde ska anses motsvara marknadsvärdet.”

10 – High Court godtog Commissioners argument att CML, CARC, Weald Leasing och Suas inte stod de vanliga ekonomiska och kommersiella risker som normalt sett är förbundna med leasing av tillgångar. High Court godtog vidare att leasingavtalen var ”kommersiellt ihåliga”, eftersom de var så annorlunda mot vad som kunde förväntas av parter som agerade på normala marknadsvillkor och som önskade bete sig som om det rörde sig om normala affärstransaktioner. High Court godtog även att transaktionerna, även om leasingavtalen inte var några skenavtal och trots försök att få dem att framstå som vanliga affärsmässiga uppgörelser, var konstlade i den meningen att de aldrig skulle ha ingåtts i något affärsmässigt sammanhang om det inte hade varit för syftet att uppnå skattefördelar. High Court godtog följaktligen att transaktionerna inte omfattades av parternas normala affärstransaktioner. High Court drog emellertid, med hänvisning till punkterna 69–80 i domstolens dom i målet Halifax (ovan fotnot 2), slutsatsen att enbart det förhållandet att ett system inte omfattades av normala affärstransaktioner inte medförde att det utgjorde förfarandemissbruk. High Court påpekade i detta sammanhang att domstolen varken i punkt 74 eller punkt 76 i sin dom hänvisade till ”normala affärstransaktioner” när den ställde upp den första förutsättningen för att tillämpa principen om missbruk. High Court drog slutsatsen att domstolen, om den hade ansett att hänvisningarna till ”normala affärstransaktioner” i punkterna 69 och 80 i dess dom i målet Halifax var viktiga, mer ingående skulle ha förklarat vad som avsågs

med detta begrepp.

11 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkterna 69–73.

12 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkt 93.

13 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkt 94.

14 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkterna 74 och 75.

15 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkt 73.

16 – Dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751).

17 – Dom av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I-2283), punkt 28.

18 – Leasing av utrustning utgör i princip tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.1 i sjätte direktivet och artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet.

19 – I kontrast till detta vill jag anmärka att Irland i sina skriftliga yttranden har framfört att principen om skatteneutralitet kräver att en person som inte har rätt att dra av skatt när den blir utkrävbar bör bli skyldig att bära bördan för det faktum att skatten inte är avdragsgill genom att betala den vid detta tillfälle.

20 – I enlighet med artikel 4 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.

21 – Se, analogt, dom av den 27 januari 2000 i mål C-23/98, J Heerma (REG 2000, s. I-419). I målet konstaterade domstolen att en delägare som hyrde ut fast egendom till ett bolag som var skattskyldigt och i vilket han var delägare handlade självständigt i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet. Domstolen påpekade att det inte fanns något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som liknade det förhållande som nämns i artikel 4.4 första stycket i sjätte direktivet och som skulle utesluta att delägaren uppfyllde villkoret avseende självständighet. Vid uthyrandet av den fasta egendomen till bolaget handlade delägaren i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt hade en ledande ställning i det bolag som var arrendator. Enligt mitt förmenande är enbart det förhållandet att två enskilda skattskyldiga personer är varandra närstående inte tillräckligt för att skattemyndigheterna ska kunna behandla dessa som en och samma person. Se, för ett annorlunda synsätt, dom av den 18 oktober 2007 i mål C-355/06, van der Steen (REG 2007, s. I-8863), där domstolen fann att det förekom ett anställningsförhållande mellan ett bolag och dess företagsledare. Domstolen fastställde för det första att bolaget betalade fast månadslön och årlig semesterersättning till företagsledaren. Bolaget innehöll källskatt och sociala avgifter från hans lön i enlighet med lag. För det andra fastställde domstolen att företagsledaren, när han tillhandahöll sina tjänster såsom anställd, inte agerade i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar utan för bolagets del och under bolagets ansvar. För det tredje stod styrelseledamoten inte någon ekonomisk risk när han uppträdde som företagsledare och när han bedrev sin verksamhet inom ramen för de uppdrag som bolaget genomförde i förhållande till tredje part.

22 – Av handlingarna i målet framgår att om Suas – som inte ingår i Churchillkoncernen och inte har någon formell anknytning till Weald Leasing, CARC eller CML – inte hade varit inblandat i leasinguppgörelserna i fråga, skulle de nationella skattemyndigheterna ha kunnat fatta beslut om

att värdet av leveransen skulle bestämmas till marknadsvärdet.

23 – I artikel 27.1 i sjätte direktivet föreskrivs att "[r]ådet 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. ..." Förfarandet för ett sådant bemyndigande föreskrivs i artikel 27.2–4 i sjätte direktivet. I artikel 27.5 föreskrivs att "[d]e 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".

24 – Se, analogt, domen i målet Marks & Spencer (ovan fotnot 17), punkterna 20–28, som enligt min uppfattning innebär att en direkt verkställbar unionsrättighet i fråga om undantag eller avvikelser som antagits av medlemsstater i enlighet med sjätte direktivet inte uppkommer för en skattskyldig person. Se dock generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i det målet, där hon de facto konstaterade att en skattskyldig person erhåller en rättighet både enligt nationell rätt och unionsrätt. Se punkt 43 i förslaget till avgörande.

25 – Se, analogt, dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617), punkt 37.

26 – Se ovan fotnot 2.

27 – Halifax (ovan fotnot 2). Vid fastställandet av marknadsvärdet av en leasinguppgörelse måste uppgörelsens varaktighet beaktas mot bakgrund av de aktuella tillgångarnas/utrustningens art.

28 – Ovan fotnot 3.

29 – Ovan fotnot 2.

30 – Ovan fotnot 4.

31 – Trots att domstolen i punkt 80 i domen i målet Halifax (ovan fotnot 2) använder orden "*deras* normala affärstransaktioner" (min kursivering).

32 – Inte minst då näringsidkarens affärsverksamhet kan förändras och utvecklas med tiden.

33 – Se för detta punkt 75 i domen i målet Halifax (ovan fotnot 2).

34 – Den nationella domstolen använde uttrycket "kommersiellt hållbara" i fråga 3.b.3. Det uttrycket kan tolkas som att det avser en transaktion som är lönsam till sin natur och jag kommer därför att undvika att använda det uttrycket.

35 – Se domen i målet Halifax (ovan fotnot 2), punkt 81.

36 – Den nationella domstolen ska enligt min uppfattning pröva och jämföra alla tillämpliga avtalsvillkor och relevanta omständigheter.

37 – Se punkt 75 i domen i målet Halifax (ovan fotnot 2).