

62016CC0164

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MACIEJ SZPUNAR

föredraget den 31 maj 2017 (1)

Mål C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mot

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

(begäran om förhandsavgörande från Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales) (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 14.2 b – Leverans av varor – Leasingavtal med köption mot erläggande av ett betydande belopp”

1.

Leasingavtalen fortsätter att orsaka tolkningsproblem vad gäller bestämmelserna om mervärdesskatt. Avtalens blandade karaktär gör att det inte alltid är uppenbart om de ska klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Detta får i sin tur betydande konsekvenser för de skattskyldiga personerna.

2.

Domstolen har visserligen vid ett flertal tillfällen behandlat leasingavtal, men inte i något av dessa fall slutgiltigt slagit fast hur transaktioner av detta slag ska klassificeras i mervärdesskatterättsligt hänseende. I förevarande mål har domstolen möjlighet att skapa större klarhet i denna fråga.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3.

I artikel 14 i direktiv 2006/112/EG (2) 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:

...

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.

...

4.

Artikel 24.1 i detta direktiv har följande lydelse: "Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor."

Förenade kungarikets rätt

5.

Artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 införlivades med Förenade kungarikets rätt genom schedule 4 punkt 2 b i bilaga 4 till Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) jämförd med section 5 i samma lag.

6.

Enligt section 99 i Consumer Credit Act 1974 (1974 års konsumentkreditlag) får gäldenären säga upp ett avtal som betecknas som "hire purchase agreement" (hyrköpsavtal) när som helst innan gäldenären erlägger slutbetalning, förutsatt att gäldenären först har erlagt det eventuella belopp som beräknats enligt section 100 i samma lag.

7.

I section 189 i 1974 års konsumentkreditlag definieras "hire purchase agreement" som ett avtal enligt vilket varor hyrs ut mot periodiska betalningar och där äganderätten till avtalsobjektet överförs till hyrestagaren förutsatt att avtalsvillkoren är uppfyllda och att vissa omständigheter har inträtt, bland annat att hyrestagaren har utnyttjat en köption.

Faktiska omständigheter, förfarande och tolkningsfrågor

8.

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (nedan kallat MBFS) är ett dotterbolag till Daimler AG med säte i Förenade kungariket. Bolaget erbjuder finansiella produkter med avseende på nyttjande och köp av motorfordon. Erbjudandet omfattar tre olika standardavtal för nyttjandet av fordon: hyresavtal ("leasing"), hyrköpsavtal samt ett blandat avtal kallat "Agility".

9.

Enligt hyresavtalet kan hyrestagaren inte köpa fordonet när hyrestiden har löpt ut. I målet vid den nationella domstolen är det ostridigt att detta avtal ska klassificeras som tillhandahållande av tjänster med avseende på bestämmelserna om mervärdesskatt. Hyrköpsavtalet är däremot konstruerat så att summan av avbetalningarna principiellt sett motsvarar fordonets pris inklusive finansieringskostnaderna. Avtalet kan antingen föreskriva lika höga avbetalningar eller också en betydligt högre slutavbetalning (en så kallad balloon payment), men kunden är i princip skyldig att erlägga samtliga avbetalningar. Enda sättet att befrias från denna skyldighet är att säga upp avtalet, vilket är tillåtet enligt ovan nämnda konsumentkreditbestämmelser. Avtalet innehåller en

option för kunden att köpa bilen när hyrestiden löper ut genom att erlagga en symbolisk slutbetalning (normalt 95 GBP). Men eftersom summan av avbetalningarna motsvarar fordonets totalpris, är det ekonomiskt sett inget rationellt beslut att avstå från att utnyttja denna köption för en helt avbetalad bil. I målet vid den nationella domstolen råder enighet om att hyrköpsavtalet ska klassificeras som leverans av varor med avseende på bestämmelserna om mervärdesskatt.

10.

Twisten i målet vid den nationella domstolen gäller Agility-avtalet och hur det ska klassificeras i mervärdesskatterättsligt hänseende.

11.

Detta avtal är konstruerat så att hyrestagaren har en köption för fordonet efter hyrestidens slut och hyrestagaren ska då erlagga slutbeloppet ("optional purchase payment"), vilket motsvarar fordonets beräknade medelvärde vid köptillfället (i de exempel som presenterats av den hänskjutande domstolen varierade detta mellan 42 och 48 procent av ursprungspriset). Summan av avbetalningarna motsvarar då den resterande delen av fordonspriset inklusive finansieringskostnader. Enligt vad den hänskjutande domstolen har fastställt utnyttjar cirka hälften av kunderna köptionen för fordonet.

12.

Enligt Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Förenade kungarikets skattemyndighet) avser Agility-avtalet leverans av varor enligt bestämmelserna om mervärdesskatt. Myndigheten bekräftade denna ståndpunkt i sin tolkning av skattebestämmelserna den 16 december 2008. Den 23 december 2008 överklagade MBFS detta beslut till domstolen i första instans, som ogillade överklagandet den 17 december 2012. Domen upphävdes emellertid i andra instans genom dom av den 2 maj 2014, vilken skattemyndigheten i sin tur överklagade till den hänskjutande domstolen.

13.

Mot denna bakgrund har Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales) (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket) beslutat att vilandeförklara målet och begära förhandsavgörande av domstolen beträffande följande frågor:

"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 direktiv 2006/112?

2.

Ska uttrycket 'normalt' i förevarande mål anses kräva att en skattemyndighet inte ska göra mer än att konstatera förekomsten av en köption som kan utnyttjas senast när den sista avbetalningen har erlagts?

3.

I andra hand, ska uttrycket 'normalt' anses kräva att den nationella myndigheten går längre och fastställer det ekonomiska syftet med avtalet?

4.

Om svaret på fråga 3 är jakande:

a)

Ska tolkningen av artikel 14.2 påverkas av en bedömning av 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?"

14.

Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolen den 21 mars 2016. MBFS, Förenade kungarikets regering, den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. MBFS, Förenade kungarikets regering och kommissionen var representerade vid förhandlingen den 19 januari 2017.

15.

MBFS, den nederländska regeringen och kommissionen anser att artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 är tillämplig på avtal som innehåller en köption för avtalsobjektet, i de fall då hyrestagaren med säkerhet eller stor sannolikhet kommer att utnyttja denna option. Enligt Förenade kungarikets regering saknar det däremot betydelse om överföringen av äganderätten till avtalsobjektet sker automatiskt eller om överföringen är av optionskaraktär. Förenade kungarikets regering anser att artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 alltid ska tillämpas när hyrestagaren blir ägare till en tillgång efter den sista avbetalningen, även i de fall då den sista avbetalningen sker frivilligt.

Bedömning

16.

Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågorna, som ska besvaras tillsammans, för att få klarhet i huruvida ett hyresavtal som innehåller en köption för hyrestagaren avseende hyresobjektet ska klassificeras som leverans av varor enligt artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 och i så fall under vilka omständigheter. Jag föreslår att bedömningen inleds med en undersökning av bestämmelsens lydelse.

Tolkning av artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 utifrån dess ordalydelse

17.

Enligt ordalydelsen i artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 avser bestämmelsen avtal som har till syfte att överföra rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, men där överföringen av denna rätt skjuts upp, så att den inte sker när varan faktiskt överlämnas till köparen, utan först när denne har erlagt den fullständiga köpeskillingen.

18.

Sådana avtal har ofta en blandad karaktär och uppvisar både hyres- och köpeavtalets egenskaper. Detta avspeglas också i avtalens namn på vissa språk: "hire purchase" på engelska

eller "location vente" på franska. Genom dessa avtal åtar sig uthyraren/säljaren att ställa varan till förfogande för hyrestagaren/köparen under en viss period samt att därefter överföra äganderätten till varan till hyrestagaren/köparen när denne har erlagt samtliga avbetalningar. Hyrestagaren har å sin sida exklusiv nyttjanderätt till varan samt erhåller, per option eller automatik, äganderätten till denna när avtalet har löpt ut. I gengäld är hyrestagaren skyldig att erlägga samtliga i avtalet föreskrivna avbetalningar, som tillsammans utgör köpeskillingen för att förvärva avtalsobjektet.

19.

Inom ramen för ett sådant avtal överförs visserligen äganderätten till hyrestagaren/köparen med tidsmässig fördröjning, men det sker "normalt", eftersom det är det sedvanliga resultatet av att avtalet fullgörs. Det krävs exceptionella omständigheter för att äganderätten inte ska överföras, till exempel att endera parten säger upp avtalet. Rätten att säga upp avtalet kan antingen framgå av själva avtalet (exempelvis om endera parten inte fullgör sina skyldigheter) eller också av lagbestämmelserna. Rätten att säga upp avtalet påverkar emellertid inte hur avtalet klassificeras i rättsligt hänseende enligt artikel 14.2 b i direktiv 2006/112, eftersom det "normalt" resulterar i att äganderätten överförs.

20.

Vid denna typ av avtal överförs äganderätten i allmänhet genom att hyrestagaren/köparen erlägger den totala köpeskillingen och ibland kan det även krävas en ensidig viljeförklaring om att utnyttja köptionen för avtalsobjektet. Det är mot denna bakgrund som "den sista avbetalningen" i artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 ska ses. Detta avser alltså den sista betalning som hyrestagaren/köparen var skyldig att erlägga enligt avtalet.

21.

I förbigående ska nämnas (eftersom det inte är aktuellt i förevarande mål) att artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 inte enbart omfattar hyrköpsavtal utan även avtal för avbetalningsköp där avtalsobjektet överlämnas till köparen innan den totala köpeskillingen har erlagts, men äganderätten överförs först sedan denna skyldighet har fullgjorts. Dessa avtal har inte någon av de egenskaper som kännetecknar hyresavtalet, men fungerar på ett likartat sätt som hyrköpsavtal.

Leasing

22.

Hyrköpsavtal räknas som leasingavtal i vid bemärkelse. Begreppet "leasing" är inte otvetydigt fastställt och kan avse avtal som har mycket olika rättslig karaktär. Ett karakteristiskt kännetecken för leasingförhållandet ur leasetagarens perspektiv är att leasingavtalet normalt ersätter överföringen av äganderätten till leasingobjektet – i och med avtalet kan leasetagaren nyttja leasingobjektet på samma sätt som en ägare utan att omedelbart behöva erlägga hela köpeskillingen. De avbetalningar som leasetagaren (eller flera på varandra följande leasetagare) erlägger under leasingperioden ska i gengäld normalt sett täcka kostnaderna för leasegivarens förvärv, amortering och finansiering av leasingobjektet.

23.

Att äganderätten till leasingobjektet ska överföras till leasetagaren när leasingförhållandet har upphört kan, men måste inte, ingå i avtalet. I de flesta fall innehåller leasingavtal en så kallad köption. Det rör sig då om en ensidig skyldighet från leasegivarens sida att överföra äganderätten till leasingobjektet till leasetagaren i de fall då leasetagaren utnyttjar denna option

och uppfyller de villkor som är knutna till avtalet. Villkoren omfattar normalt att ett visst belopp ska erläggas, men beloppets storlek kan i hög grad variera. Det kan röra sig om allt från symboliska belopp till en betydande del av leasingobjektets värde.

24.

Enligt domstolens praxis är leasing principiellt sett en tjänst. (3) I domarna i målen Eon Aset Menidjmont (4) respektive NLB Leasing (5) (genom hänvisning till den förstnämnda domen) har emellertid domstolen slagit fast att leasing kan utgöra leverans av varor under vissa omständigheter. I dessa domar har domstolen i huvudsak slagit fast att "för det fall det i ett ... leasingavtal föreskrivs att äganderätten till [leasingobjektet] ska övergå till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten till [leasingobjektet], nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av [leasingobjektet] i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar egendomens marknadsvärde, ska en transaktion enligt ett sådant avtal jämföras med förvärv av anläggningstillgång". (6)

Internationell redovisningsstandard för leasing

25.

Domstolen drar denna slutsats med hänvisning till de internationella redovisningsstandarderna, som har införlivats i unionsrätten genom förordning nr 1126/2008 (7). Leasingavtalet har beskrivits i internationell redovisningsstandard 17 (nedan kallad IAS 17). Förekomsten av en bestämmelse där det fastställs att äganderätten till leasingobjektet överförs till leasetagaren före leasingperiodens utgång eller det faktum att summan av avbetalningarna principiellt sett ska överensstämma med leasingobjektets marknadsvärde motsvarar, vilket kommissionen också anför i sina yttranden, i allt väsentligt två kriterier, som enligt punkt 10 a (8) och d (9) IAS 17 "enskilt eller tillsammans normalt leder till att leasingavtalet klassificeras som finansiellt".

26.

Finansiell leasing betraktas som en form av investering i leasingobjektet från leasetagarens sida. Leasetagaren befinner sig därmed i en likartad position som ägaren, som drar samtliga fördelar och bär hela risken med leasingobjektets nyttjande. För detta används ibland begreppet "ekonomisk äganderätt". (10) Finansiell leasing behöver inte nödvändigtvis medföra en slutgiltig överföring av den rättsliga äganderätten till leasetagaren, framför allt inte i de fall då leasingperioden sammanfaller med leasingobjektets ekonomiska livslängd. Finansiell leasing utgör ofta ett trepartsförhållande där leasegivaren (ofta ett kreditinstitut eller ett specialiserat leasingföretag) enbart säkerställer finansieringen, medan leasingobjektet levereras direkt till leasetagaren av tillverkaren/leverantören. I vissa rättssystem klassificeras endast finansiell leasing som "äkta" leasing. (11)

27.

Jag anser emellertid att domstolens avgöranden enligt ovan inte ska förstås så, att varje leasingavtal som enligt IAS 17 utgör finansiell leasing ska klassificeras som leverans av varor enligt artikel 14.2 b.

28.

De internationella redovisningsstandarderna har till syfte att förenkla bokföringen så att de avspeglar ett företags ekonomiska och finansiella ställning i högsta möjliga utsträckning, även om

det formella rättsläget skulle se annorlunda ut. En vara som omfattas av finansiell leasing räknas sålunda till leasetagarens företagstillgångar, även om leasetagaren inte har förvärvat äganderätten till varan och inte heller kommer att göra detta. En sådan situation behandlas uttryckligen i punkt 21 i IAS 17. (12) Enligt punkt 8 i IAS 17 klassificeras ett leasingavtal som ett finansiellt leasingavtal om det innebär att "de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet" överförs till leasetagaren. I detta sammanhang har dessa begrepp en ekonomisk innebörd eftersom de anger de potentiella vinster och förluster som kan uppstå till följd av att leasingobjektet nyttjas inom ramen för den ekonomiska verksamheten.

29.

Hur en viss transaktion bokförs baseras bland annat på företagets kännedom om transaktionens faktiska ekonomiska karaktär och dess avsedda effekt. Mot denna bakgrund bekräftas det i punkt 9 i IAS 17 till och med att "[t]illämpningen av dessa definitioner kan med utgångspunkt från parternas olika förhållanden ibland leda till att ett och samma leasingavtal klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren".

30.

Rättsliga bestämmelser bygger emellertid på en annan logik. Här är det viktigare att vissa avtalsmässiga lösningar får korrekt rättslig klassificering, samt att (administrativa och rättsliga) myndigheter har möjlighet att pröva denna klassificering med förutsebart resultat, än vilket ekonomiskt resultat den berörda transaktionen får. För den rättsliga klassificeringen måste det göras en objektiv bedömning av transaktionen som konkret rättsligt förfarande och denna bedömning ska i största möjliga utsträckning delas av samtliga rättsaktörer.

31.

Av vad ovan anförts drar jag slutsatsen att leasingavtal av rättssäkerhetsskäl endast ska klassificeras som leverans av varor i mervärdesskatterettsligt hänseende när det med säkerhet kan antas att leasingobjektet normalt överförs till leasetagaren senast när avtalsperioden löper ut. Denna ståndpunkt stöds av följande argumentation.

Leasingavtal och transaktionsslag enligt direktiv 2006/112

32.

I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs två huvudkategorier av beskattade transaktioner: leverans av varor och tillhandahållande av tjänster (samt gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor som emellertid i funktionellt hänseende utgör specialformer av leverans av varor). Leverans av varor definieras i artikel 14.1 i direktivet principiellt sett som "överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar". Det saknas emellertid en definition av tillhandahållande av tjänster. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt artikel 24.1 i direktiv 2006/112 "varje transaktion som inte utgör leverans av varor". För att en transaktion ska klassificeras som leverans av varor anser jag att den principiellt sett ska uppfylla den definition som anges i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 eller uttryckligen ska kunna jämföras med leverans av varor enligt direktivets andra bestämmelser. Till dessa bestämmelser hör bland annat artikel 14.2 b som åberopas i detta mål. Vid alla andra transaktioner rör det sig om tillhandahållande av tjänster.

33.

Artikel 14.1 i direktiv 2006/112 gäller inte överföring av äganderätten, utan överföring av rätten att

såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Syftet med detta är att definitionen av leverans av varor ska gälla oberoende av medlemsstaternas olika bestämmelser som reglerar tidpunkt samt tillvägagångssätt för överföring av äganderätten enligt ett köpeavtal eller andra rättsliga förfaranden. Olika regler kan till exempel gälla beträffande huruvida äganderätten övergår redan när avtalet ingås eller först när varan överlämnas, vilket påverkar tidpunkten då skattskyldighet uppstår. Köparens förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar förutsätter emellertid under alla omständigheter att det någon gång sker en överföring av äganderätten eller en annan sakrätt som ger liknande befogenheter som äganderätten.

34.

Domstolen har visserligen vid ett flertal tillfällen slagit fast att begreppet leverans av varor inte enbart hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. (13)

35.

Dessa domar gäller dock antingen tidpunkten då varorna levererades (målet Shipping and Forwarding Enterprise Safe), personen som har levererat varorna (målen Auto Lease Holland och Fast Bunkering Klaipėda) eller slutligen frågan huruvida det krävs ett formellt avtal för att överföra rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar eller om detta även får ske till följd av andra faktiska omständigheter, exempelvis genom köp i god tro (målet Evita-K). Målen gäller i samtliga fall situationer där överföringen av äganderätten redan har skett eller kommer att ske i enlighet med avtal som ingåtts av parterna och där det endast var nödvändigt att klargöra de närmare omständigheterna för överföringen eftersom dessa var väsentliga för att fastställa skattskyldigheten för de berörda ekonomiska aktörerna.

36.

Endast i domen i målet Eon Aset Menidjunt bedömde domstolen att det kunde vara fråga om leverans av varor i en situation då det är oklart eller åtminstone inte framgår av de angivna omständigheterna huruvida det omtvistade leasingavtalet föreskriver att äganderätten till leasingobjektet ska överföras till leasetagaren. Trots denna oklarhet slog domstolen fast att leasing av ett föremål ska jämföras med förvärv av en anläggningstillgång om det föreskrivs i leasingavtalet att äganderätten till leasingobjektet övergår till leasetagaren eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, nämligen genom att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde. Jag anser att detta avgörande måste preciseras mot bakgrund av lydelsen i och syftet med artikel 14.2 b i direktiv 2006/112.

37.

Som jag har angett ovan är syftet med definitionen av leverans av varor i artikel 14.1 i direktiv 2006/112 att detta begrepp ska gälla oberoende av de formella kraven avseende tidpunkt och tillvägagångssätt för överföring av äganderätten i de enskilda medlemsstaternas rättsordningar. För att fastställa om en person är mervärdesskattskyldig samt vid vilken tidpunkt skattskyldigheten uppstår kan man alltså bortse från den formella överföringen av äganderätten och i stället undersöka överföringen av den faktiska rätten att förfoga över en vara.

38.

Enligt min mening är emellertid detta endast möjligt om den rättsliga situationen vid en viss tidpunkt överensstämmer med de faktiska omständigheterna genom att äganderätten (eller en annan motsvarande rätt) överförs formellt eller det kan konstateras att äganderätten har överförts till följd av faktiska omständigheter.

39.

Det enda undantaget är situationer då varor av naturliga skäl ska förbrukas (14). I så fall medför nyttjanderätten en möjlighet att förbruka varan och nyttjanderätten uppvisar stora likheter med äganderätten i så måtto att tilldelningen av nyttjanderätten kan klassificeras som leverans av varor med avseende på bestämmelserna om mervärdesskatt.

40.

När det gäller varor som inte förbrukas och som principiellt sett ska återlämnas av användaren, såsom en leasetagare, efter nyttjandeperiodens utgång kan det däremot inte vara tal om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Ett överlämnande av varan till leasetagaren kan alltså endast klassificeras som leverans av varor när det med säkerhet kan antas att äganderätten till leasingobjektet normalt överförs till leasetagaren efter den avtalade leasingperiodens utgång. I så fall befinner sig leasetagaren i en motsvarande position som ägaren, med den skillnaden att leasetagarens rätt att förfoga över leasingobjektet är tillfälligt begränsad.

41.

En sådan tolkning följer särskilt av artikel 14.2 b i direktiv 2006/112, där det inte sägs något om överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar, men däremot explicit talas om en överföring av äganderätten. Detta tyder enligt min mening på att lagstiftarens avsikt har varit att denna bestämmelse ska omfatta avtal som medför att äganderätten överförs, även i de fall då överföringen sker med tidsmässig fördröjning och inträffar först efter det att varan har överlämnats till (den framtida) förvärvaren. Med denna bestämmelse har lagstiftaren helt enkelt slagit fast att hela transaktionen ska klassificeras som leverans av varor redan från första början.

42.

Artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 ska därför tolkas så, att bestämmelsen endast omfattar leasingavtal där det med säkerhet kan antas att äganderätten till leasingobjektet normalt överförs till leasetagaren efter avtalsperiodens utgång.

43.

Detta gäller framför allt hyrköpsavtal där summan av de avbetalningar som leasetagare ska erlægga utgör totalpriset för leasingobjektet, som leasetagaren enligt detta avtal förvärvar så snart den sista avbetalningen har erlagts. Om rättsförhållandet är konstruerat på detta sätt är enda möjligheten att leasetagaren inte skulle få äganderätt till leasingobjektet att någondera parten inte fullgör avtalet eller säger upp det. Detta kan emellertid förekomma vid alla typer av avtal. Enligt artikel 90 i direktiv 2006/112 finns det i så fall möjlighet att korrigera mervärdesskatten.

44.

Om summan av de leasingavbetalningar som leasetagaren måste erlægga motsvarar leasingobjektets totalpris och leasetagaren därmed kan erhålla äganderätten till leasingobjektet

sedan samtliga avbetalningar har erlagts, utan att behöva erlägga ytterligare betalningar eller något symboliskt belopp, antar jag dessutom att överföringen av äganderätten till leasingobjektet kommer att ske med en sannolikhet som gränsar till visshet, eftersom leasetagaren annars skulle agera på ett sätt som var ekonomiskt irrationellt.

45.

Detta antagande förutsätter dock att leasingavtalet innehåller en köpoption för leasingobjektet som leasetagaren kan utnyttja, det vill säga att överföringen av äganderätten enbart är avhängig av leasetagarens vilja. Endast under denna förutsättning kan man nämligen utgå från att leasetagaren kommer att agera rationellt. I vissa speciella situationer är det självklart möjligt att äganderätten inte överförs trots att leasetagaren har erlagt leasingavbetalningar som motsvarar totalpriset för leasingobjektet. Så kan till exempel vara fallet då leasingobjektet avser specialmaskiner eller specialutrustning där det inte finns så många köpare och leasingperioden omfattar hela den period då det är ekonomiskt fördelaktigt att nyttja leasingobjektet. Detta är dock undantagsfall som också kan behandlas som undantag i mervärdesskatterättsligt hänseende.

46.

Av detta följer att de ovannämnda domarna i målen Eon Aset Menidjunt (15) och NLB Leasing (16) ska tolkas så, att det principiellt sett ska anses utgöra leverans av varor både när det handlar om avtal där äganderätten till leasingobjektet överförs till leasetagaren redan när leasetagaren har erlagt samtliga avbetalningar som denne måste erlägga och när det handlar om avtal där leasetagaren, efter att ha erlagt samtliga avbetalningar som denne måste erlägga, har möjlighet att erhålla äganderätten till leasingobjektet genom en ensidig viljeförklaring antingen utan kostnad eller också genom att betala ett symboliskt belopp. I detta andra fall kan emellertid särskilda omständigheter i det konkreta avtalsförhållandet leda till att transaktionen avser tillhandahållande av tjänster.

47.

Enligt min mening kan det specifika antagandet att äganderätten till leasingobjektet övergår till leasetagaren efter leasingperiodens slut inte utvidgas till andra fall som enligt IAS 17 ska anses utgöra finansiell leasing. Detta gäller definitivt för situationerna i punkt 10 c (17) och e (18), där det över huvud taget inte föreskrivs någon överföring av äganderätten till leasingobjektet efter leasingperiodens utgång. (19) Liknande gäller för de situationer som beskrivs i punkt 11 i IAS 17, där två av situationerna (punkt a och b) endast avser överföringen av avtalsrisken till leasetagaren, och den tredje situationen (punkt c) helt utesluter en överföring av äganderätten eftersom den bestämmelsen reglerar leasingavtalets förlängning för en ytterligare tidsperiod.

48.

Jag delar inte den ståndpunkt som kommissionen har gett uttryck för i sina yttranden i förevarande mål, nämligen att de omständigheter som beskrivs under punkt 10 b (20) i IAS 17 ska klassificeras som leverans av varor. Beslutet att förvärva äganderätten till leasingobjektet behöver inte enbart vara avhängigt av dess pris, utan fattas i betydligt högre grad utifrån en bedömning av företagets behov och leasingobjektets användningsmöjligheter i dess framtida verksamhet eller möjligheten att kunna sälja det till ett fördelaktigt pris. Om köpeskillingen utgör en betydande andel av leasingobjektets totalpris, finns det enligt min mening ingenting som stöder antagandet att leasetagaren kommer att utnyttja denna option och det gäller inte heller när köpeskillingen är betydligt lägre än leasingobjektets marknadsvärde vid den tidpunkt då leasingavtalet löper ut. Om exempelvis de omständigheter som beskrivs i punkt 10 b och c i IAS 17 förekommer samtidigt, vilket inte är svårt att tänka sig, anser jag tvärtom att det är sannolikare att äganderätten inte

överförs.

49.

Min föreslagna tolkning av artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 är förenlig med lydelsen i denna bestämmelse. Jag erinrar om att denna bestämmelse omfattar avtal "enligt [vilka] äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts".

50.

För det första måste alltså avtalet innehålla en bestämmelse om överföring av äganderätten. Denna bestämmelse kan antingen föreskriva att äganderätten övergår automatiskt vid avtalsperiodens utgång eller också omfatta en köption för leasingobjektet. Avtal som inte föreskriver någon övergång av äganderätten omfattas däremot inte av denna bestämmelse.

51.

För det andra måste överföringen av äganderätten ske normalt. Att överföringen sker normalt kan avse att händelseförloppet följer avtalet, det vill säga att avtalet fullgörs på sedvanligt sätt. Det kan även avse handlingar som utnyttjandet av en köption, där dessa handlingar visserligen är fakultativa i formellt hänseende, men i praktiken utgör det enda ekonomiskt rationella sättet att agera. Situationer där leasetagaren har en verklig valmöjlighet i ekonomiskt hänseende är däremot inte att betrakta som situationer där äganderätten normalt överförs till leasetagaren, eftersom det i sådana fall är lika "normalt" att äganderätten överförs som att den inte gör det.

52.

För det tredje måste slutligen överföringen av äganderätten ske senast när den sista avbetalningen erläggs. (21) Avbetalning avser enligt min mening varje belopp som leasetagaren enligt avtal är skyldig att betala. Vid leasingavtal med köption kan denna option utnyttjas när den sista avbetalningen har erlagts. Om däremot summan av (obligatoriska) avbetalningar motsvarar totalpriset för leasingobjektet och det inte är nödvändigt att erlägga några ytterligare större betalningar för att utnyttja denna option, kan möjligheten att utnyttja optionen i praktiken i så fall jämföras med en överföring av äganderätten. Det är just detta antagande som ligger till grund för tolkningen att sådana avtal faller under tillämpningsområdet för artikel 14.2 b i direktiv 2006/112.

53.

Om leasetagaren däremot har ett verkligt val beträffande huruvida köptionen ska utnyttjas, kan erläggandet av samtliga obligatoriska avbetalningar inte uppfattas som ett förfarande som leder till att äganderätten överförs, eftersom detta sker först då leasetagaren utnyttjar optionen. Ett avtal av detta slag kan alltså inte uppfylla kravet att äganderätten ska överföras senast då den sista avbetalningen erläggs. Om begreppet "sista avbetalning" ska tolkas så att det avser erläggandet av köpeskillingen, skulle detta leda till den absurda slutsatsen att samtliga avtal som innehåller en köption för leasingobjektet efter leasingperiodens utgång skulle falla under tillämpningsområdet för artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 och därmed anses utgöra leverans av varor.

54.

Att tillämpa artikel 14.2 b i direktiv 2006/112 på leasingavtal som inte innehåller sådana bestämmelser som dem som anges i punkt 45 i detta förslag till avgörande skulle därför inte enbart strida mot bestämmelsens lydelse och syfte, utan även mer generellt mot systematiken och logiken i klassificeringen av olika slag av beskattade transaktioner enligt detta direktiv. Detta skulle

i så fall innebära att transaktioner som har till huvudsyfte att överlåta nyttjandet av ett föremål, och därmed utgör en tjänst par excellence, måste klassificeras som leverans av varor medan överföringen av äganderätten till detta föremål endast utgör en tänkbar ytterligare komponent.

55.

Som jag har angett ovan ersätter leasingavtalet ofta äganderätten till ett föremål, men till skillnad från hyrköpsavtal är det inte nödvändigtvis ett sätt att erhålla äganderätt. Ekonomiska aktörer föredrar ibland att nyttja produktionsmedel genom en tjänst som tillhandahålls av andra ekonomiska aktörer i stället för att själva förvärva äganderätten till dessa produktionsmedel. Ett sådant upplägg har bland annat den fördelen att det inte är nödvändigt att erlagga hela mervärdesskattebeloppet i förväg när man förvärvar ett produktionsmedel som kommer att generera framtida transaktioner – och därmed rätt till avdrag. Jag anser inte att denna avtalsfrihet bör begränsas (utom självklart i de fall då det rör sig om bedrägeri eller missbruk) så att ett rättsförhållande som enligt parterna ska anses utgöra tillhandahållande av tjänster trots detta klassificeras som leverans av varor utan någon särskild orsak.

Förslag till avgörande

56.

Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales) (avdelningen för tvistemål och förvaltningsmål), Förenade kungariket) på följande sätt:

Artikel 14.2 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ett leasingavtal enligt denna bestämmelse ska klassificeras som leverans av varor, när det föreskriver att äganderätten till leasingobjektet ska överföras till leasetagaren efter leasingperiodens slut eller när det innehåller en bestämmelse om att äganderätten till leasingobjektet ska överföras till leasetagaren genom en ensidig viljeförklaring från leasetagarens sida och summan av de avbetalningar som leasetagaren enligt avtalet ska erlagga, oberoende av denna viljeförklaring, i praktiken motsvarar köpeskillingen för leasingobjektet inklusive finansieringskostnader.

(1) Originalspråk: polska.

(2) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

(3) Se, särskilt, dom av den 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punkt 11), och dom av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 61).

(4) Dom av den 16 februari 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97).

(5) Dom av den 2 juli 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440).

(6) Dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 40), och dom av den 2 juli 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 30).

(7) Kommissionens förordning av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 2008, s. 1).

(8) Där följande fastställs: "Äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet

löp ut.”

(9) Där följande fastställs: "[V]id leasingavtalets början uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde.”

(10) Se dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 10).

(11) Exempelvis "crédit-bail" i fransk rätt eller leasingavtalet i polska Kodeks cywilny (Civillagen) (se, analogt, Bénédicte, F., "Le crédit-bail financier en France", Uniform Law Review, nr 1–2/2011, s. 291–332; Katner, W. J., "Leasing in the Polish civil code", ibid, s. 401–414). Se även von Bar, Ch., m.fl. (utg.), Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law, Sellier, München, 2009, s. 292, där hyra med köpoption (leasing) enligt anglosaxisk rättstradition jämföras med ett traditionellt hyresavtal (vilket ibland benämns "true lease"), medan däremot hyrköpsavtal utesluts från denna kategori.

(12)

(13) Se särskilt dom av den 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61, punkt 7; svensk specialutgåva, volym 10, s. 295), dom av den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, punkt 32), dom av den 16 februari 2012, Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 39), dom av den 18 juli 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punkt 33) och dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

(14) Det kan till exempel röra sig om drivmedel, som i de mål som avgjorts genom dom den 6 februari 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), och dom av den 3 september 2015, Fast Bunkering Klaip?da (C?526/13, EU:C:2015:536).

(15) Dom av den 16 februari 2012 (C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 40).

(16) Dom av den 2 juli 2015 (C?209/14, EU:C:2015:440, punkt 30). Denna dom gällde emellertid en situation där domstolen själv har slagit fast att de faktiska omständigheterna tydde på att parterna haft för avsikt att överföra äganderätten till leasingobjektet (se punkt 31 i domen).

(17) Där följande fastställs: "[L]easingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår.”

(18) Där följande fastställs: «[L]easingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.»

(19) Här avser jag självklart en situation då dessa omständigheter uppträder separat och inte kombinerat med de omständigheter som anges i punkt 46 i detta förslag till avgörande.

(20) Där följande fastställs: "[L]easetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas”.

(21) Redan användningen av begreppet "instalment" (och liknande begrepp i övriga språkversioner av direktiv 2006/112, till exempel "rate" i den tyska språkversionen) – som är ovanligt i ett hyresavtal, där snarare begreppet "hyra" används – tyder på att lagstiftaren avsåg avtal som i förlängningen syftade till en överföring av äganderätten.