DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 21 februari 2008 *

I mål C-425/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Corte suprema di cassazione (Italien) genom beslut av den 10 mars 2006, som inkom till domstolen den 16 oktober 2006, i målet

Ministero dell'Economia e delle Finanze, tidigare Ministero delle Finanze,

mot

Part Service Srl, bolag i konkurs, tidigare Italservice Srl,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna L. Bay Larsen (referent), K. Schiemann, J. Makarczyk, och C. Toader,

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 oktober 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Part Service Srl, genom S. Taverna, avvocato,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. Lancia och S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— Greklands regering, genom M. Apessos, M. Papida och I. Pouli, samtliga i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av M. McDonald SC, B. Conway BL och G. Clohessy BL,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och C. Lança, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom T. Harris, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom A. Aresu och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ministero dell'Economia e delle Finanze (ekonomi- och finansministeriet) och Part Service Srl (nedan kallat Part Service), tidigare Italservice Srl (nedan kallat Italservice), avseende ett beskattningsbeslut genom vilket deklarerad mervärdesskatt ändrades för året 1987 vad beträffar leasingtransaktioner som till övervägande del avsåg motorfordon.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, avseende beskattningsunderlaget, föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

…”

4 I artikel 13 B i sjätte direktivet föreskrivs följande undantag från skatteplikt:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter.

…

d) Följande transaktioner:

1. Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat kredit.

2. Förhandlingar om och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter och förvaltning härav av den som beviljat kredit.

3. Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring.

…”

Den nationella lagstiftningen

5 I artikel 3 i presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972, avseende införande och reglering av mervärdesskatt (ordinarie tillägg nr 1 till GURI nr 292, av den 11 november 1972, s. 2), i ändrad lydelse (nedan kallat presidentdekret nr 633/72) definieras tillhandahållande av tjänster på följande sätt:

”Tillhandahållande av tjänster är sådana tillhandahållanden som sker mot vederlag på grundval av avtal om att någon personligen skall utföra arbete åt annan (contratto d’opera), entreprenadavtal, transportavtal, fullmaktsavtal, speditionsavtal, agenturavtal, mäklaravtal, depositionsavtal, och – generellt – skyldighet att göra, underlåta eller tåla något, oavsett vad ursprunget är.

Även följande tillhandahållanden utgör tillhandahållande av tjänster när de sker mot vederlag:

1) uthyrning, arrendering, leasing och liknande upplåtelser av egendom,

…”

6 I artikel 10 i presidentdekret nr 633/72 föreskrivs att följande typer av transaktioner är undantagna från skatteplikt:

”Följande tjänster är undantagna från skatteplikt:

1) Beviljande av och förmedling av krediter och förvaltning av krediter av kreditgivaren och finansieringstransaktioner; ingående av finansiella åtaganden och

kreditgarantier eller ställande av andra säkerheter samt förvaltning härav av kreditgivaren, beviljande av uppskov med betalning, transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, förvaltning av särskilda investeringsfonder och pensionsfonder som avses i lagstiftningsdekret nr 124 av den 21 april 1993, liknande förvaltning och uppskov samt banktjänster som tillhandahålls av posten (bancoposta),

2) Försäkrings-, återförsäkrings- och livräntetransaktioner,

…

9) Tjänster utförda av mellanman samt mäklings- och förmedlingstjänster avseende de transaktioner som avses i punkterna 1–7, samt motsvarande tjänster avseende guld och utländsk valuta, inbegripet insättningar på transaktionskonton, som görs i samband med transaktioner som genomförs av Banca d'Italia och Ufficio italiano dei cambi (Italienska växlingskontoret) i den mening som avses i artikel 4 femte stycket i förevarande dekret."

7 I artikel 13 första stycket i presidentdekret nr 633/72 definieras beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på följande sätt:

"Beskattningsunderlaget består, när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster, av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla i enlighet med avtalsvillkoren, vilket inbegriper kostnader och avgifter som kan

hänföras till avtalets fullgörande och skulder eller andra skyldigheter gentemot tredje man som åligger köparen av varan eller tjänsten, plus de tillägg som har ett direkt samband med det vederlag som andra personer skall erlägga.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Under år 1987 deltog Italservice tillsammans med leasingbolaget IFIM Leasing Sas (nedan kallat IFIM), ett annat leasingbolag inom samma finanskoncern, i transaktioner avseende leasing som till största delen avsåg motorfordon.

9 Dessa transaktioner genomfördes på följande villkor.

10 IFIM ingick ett avtal med en användare om nyttjanderätt till ett motorfordon och möjlighet att förvärva detsamma, mot erläggande av leasingavgifter, ställande av säkerhet för den del av egendomens värde som inte täcktes av leasingavgiften och tillhandahållande av ett obegränsat borgensåtagande.

11 Italservice ingick ett avtal med användaren enligt vilket bolaget skulle försäkra egendomen mot andra risker än civilrättsligt ansvar, och bolaget, genom att ställa en säkerhet och göra ett obegränsat borgensåtagande, säkerställde fullgörandet av de skyldigheter som användaren åtagit sig gentemot IFIM. Detta skedde mot vederlag som användaren erlade i förskott till Italservice. Vederlaget motsvarade en sänkning av totalbeloppet för de avgifter som användaren avtalat om med IFIM så att avgifterna i de flesta fall sänktes till belopp som obetydligt översteg egendomens värde, utöver en provision på 1 procent av vederlaget till en rådgivare.

12 Användaren gav Italservice i uppdrag att för sin räkning erlägga det finansierade beloppet till IFIM såsom ställande av säkerhet i enlighet med nyttjandeavtalet.

13 Italservice överlät till IFIM att fullgöra avtalet med användaren.

14 IFIM:s intäkter kompletterades av en förmedlingsersättning som betalades av Italservice. Om användaren inte fullgjorde sina skyldigheter erhöll IFIM dessutom ett belopp som bolaget lovat användaren som rabatt, förutsatt att betalning punktligt erlagts till IFIM.

15 IFIM debiterade mervärdesskatt med avseende på de betalningar som användaren erlade i enlighet med artikel 3 i presidentdekret nr 633/72.

16 Däremot debiterades det i enlighet med artikel 10 i presidentdekret nr 633/72 inte någon mervärdesskatt med avseende på de vederlag som användaren erlade till Italservice och som Italservice erlade till IFIM.

17 Skattemyndigheten fastslog, efter att ha gjort en skatterevision av Italservice, att de olika överenskommelser som parterna ingått visserligen återfanns i skilda avtal men sammantaget utgjorde ett enda avtal mellan tre parter. Enligt skattemyndigheten delades det vederlag som användaren erlade för leasingen upp på ett konstlat sätt för att minska beskattningsunderlaget då rollen som leasinggivare fördelades mellan Italservice och IFIM.

18 Skattemyndigheten delgav därför den 1 september 1992 Italservice ett beslut om ändrad beskattning för år 1987 och krävde en högre skatt på 3 169 519 000 ITL jämte ränta och skattetillägg på 9 496 469 000 ITL.

19 Beskattningsbeslutet överklagades av Italservice till Commissione tributaria di primo grado di Modena (skattedomstol i första instans i Modena). Bolaget anförde att det inte var fråga om ett enda avtal, utan om ett flertal avtal som hade samband med varandra, vilka inte hade ingåtts i syfte att kringgå bestämmelserna utan av giltiga ekonomiska skäl som hänger samman med marknadsföring (lansering av en ny finansiell produkt med lägre premier), organisationen (uppdelning av de funktioner som avser riskhantering: försäkring, borgensåtagande och finansiering har anförtrotts Italservice; bilparkens drift har anförtrotts driftsbolagen) och säkerheter (finansieringen ersatte ställandet av en säkerhet för fullgörandet av användarens skyldigheter).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena biföll överklagandet.

21 Skattemyndigheten överklagade avgörandet till Commissione tributaria di secondo grado di Modena (skattedomstol i andra instans i Modena), vilken avslog överklagandet.

22 Skattemyndigheten överklagade detta avgörande till Corte d'appello di Bologna, vilken avslog överklagandet genom dom av den 13 november 1998–12 januari 1999.

23 Skattemyndigheten överklagade nämnda dom till Corte suprema di cassazione (domstol i sista instans).

24 Sistnämnda domstol anser att det för att avgöra målet krävs svar på frågan huruvida de ifrågavarande parternas förehavanden, med beaktande av att de har ett ömsesidigt samband, kan anses utgöra rättsmissbruk eller missbruk av juridiska former, enligt den definition som getts i gemenskapens rättspraxis, särskilt i EG-domstolens dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609).

25 Den angav vidare att uppdelningen av avtalen medför ett mindre beskattningsunderlag för mervärdesskatt än det som gäller för vanliga leasingavtal, eftersom endast upplåtandet av nyttjanderätten till egendomen beskattas, för vilket kostnaden i princip motsvarar inköpspriset för samma egendom.

26 Det skall således fastställas huruvida samtliga affärstransaktioner skall anses utgöra en sammanhållen helhet i mervärdesskattehänseende, med hänsyn till deras ekonomiska syfte, eller huruvida varje enskilt avtal skall anses vara självständigt och således omfattas av de skattebestämmelser som är specifika för detta.

27 För att avgöra denna fråga är det nödvändigt att fråga sig huruvida det kan utgöra missbruk att finansieringstransaktionen, vilken i ekonomisk praxis och nationell rättspraxis utgör en väsentlig del av leasingavtalet, regleras i ett avtal som är skilt från det avtal som avser upplåtandet av nyttjanderätten till egendomen.

28 Den hänskjutande domstolen anser att det härvid krävs vissa klargöranden, i synnerhet vad beträffar innebörden av de villkor som fastslogs i domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., som skall vara uppfyllda för att det skall anses föreligga missbruk.

29 Samma domstol påpekade att EG-domstolen i punkt 86 i samma dom krävde, utöver att transaktionen i fråga får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet, att ”det huvudsakliga syftet” med nämnda transaktion ”är att uppnå en skattefördel”.

30 Den hänskjutande domstolen konstaterade att EG-domstolen i punkt 60 och i domslutet i samma dom avsåg transaktioner som ”genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte”.

31 Den hänskjutande domstolen anser således att det är oklart huruvida gränsen för rättsmissbruk gäller när andra kommersiella skäl än strävan efter att uppnå en skattefördel är helt marginella eller irrelevanta och de således inte utgör en möjlig alternativ förklaring.

32 Mot bakgrund av det ovannämnda beslutade Corte suprema di cassazione att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall begreppet rättsmissbruk, vilket i [domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl.] definierades som en transaktion vars huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel, anses sammanfalla med eller vara ett vidare eller ett snävare begrepp än begreppet transaktion som inte har andra ekonomiska syften än att uppnå en skattefördel?

2) Kan det förhållandet att leasingavtal, finansieringsavtal, försäkringsavtal och förmedlingsavtal ingås separat, vilket får till följd att endast vederlaget för upplåtandet av nyttjanderätten till egendomen är mervärdesskattepliktigt, medan ingående av ett enda leasingavtal enligt praxis och tolkningen i nationell rättspraxis

även skulle omfatta finansieringen och följaktligen medföra att hela vederlaget är mervärdesskattepliktigt, vid tillämpningen av mervärdesskattereglerna anses utgöra rättsmissbruk (eller missbruk av juridiska former), med följden att gemenskapsintäkter från mervärdesskatt går förlorade?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

33 Part service har gjort gällande att förevarande begäran om förhandsavgörande inte kan prövas. De frågor som har ställts har inte något samband med omständigheterna eller föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen. Frågeställningen är helt hypotetisk och har inte något samband med gemenskapsrättsliga bestämmelser och/eller principer.

34 Domstolen erinrar härvid om att det följer av fast rättspraxis att den endast har möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga från en nationell domstol när det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med omständigheterna eller föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som krävs för att den skall kunna ge ett användbart svar på de frågor som har ställts till den (se bland annat dom av den 19 februari 2002 i mål C-35/99, Arduino, REG 2002, s. I-1529, punkt 25, och av den 11 juli 2006 i mål C-13/05, Chacón Navas, REG 2006, s. I-6467, punkt 33).

35 Inget av dessa villkor är emellertid uppfyllt i förevarande fall.

36 Den nationella domstolen, vid vilken ett mål avseende mervärdesskatt anhängiggjorts, har nämligen i sitt beslut om hänskjutande utförligt beskrivit den faktiska och rättsliga bakgrunden till målet vid den nationella domstolen.

37 Därefter har den ställt frågor till domstolen avseende tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser på mervärdesskatteområdet, särskilt vad beträffar gemenskapsbegreppet missbruk, i syfte att kunna bedöma huruvida den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall anses utgöra sådant missbruk och därför vara mervärdesskattepliktig.

38 Den begärda tolkningen av gemenskapsrätten har således ett samband med omständigheterna och föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, och frågan är inte hypotetisk.

39 Följaktligen kan de tolkningsfrågor som ställts prövas.

Den första frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida sjätte direktivet skall tolkas så, att det skall anses föreligga missbruk när det huvudsakliga syftet med transaktionen eller transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel eller så endast är fallet om strävan efter att uppnå en skattefördel utgör det enda eftersträvade målet och några andra ekonomiska syften inte föreligger.

41 Domstolen påpekar härvid att vissa undantag från skatteplikt har ifrågasatts i målet vid den nationella domstolen och att det beträffande just sådana undantag i artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall ”förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”.

42 I punkterna 74 och 75 i domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl. fastslog domstolen inledningsvis beträffande tolkningen av sjätte direktivet att det, för att konstatera att missbruk föreligger, 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 bestämmelsers syfte,

— det framgår av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel.

43 När domstolen därefter gjorde några klargöranden i syfte att underlätta den hänskjutande domstolens tolkning med avseende på målet vid den nationella domstolen, hänvisade den återigen, i punkt 81 i domen, till transaktioner vars huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel.

44 När den därefter, i punkt 82 i samma dom, påpekade att det enda syftet med de transaktioner som var i fråga i målet vid den nationella domstolen under alla omständigheter var att uppnå en skattefördel angav den inte att den omständigheten utgjorde ett villkor för att det skulle anses föreligga missbruk. Den framhöll endast att den lägsta gräns för att anse att missbruk föreligger hade överskridits i det mål som anhängiggjorts vid den hänskjutande domstolen.

45 Den första frågan skall således besvaras på så sätt att sjätte direktivet skall tolkas så, att det skall anses föreligga missbruk när det huvudsakliga syftet med transaktionen eller transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.

Den andra frågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i mervärdesskattehänseende kan anses utgöra missbruk enligt sjätte direktivet.

47 Domstolen erinrar inledningsvis om att en företagares val mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende de objektiva reglerna för mervärdesskatten. När en skattskyldig har rätt till valfrihet mellan två transaktioner är han enligt sjätte direktivet inte skyldig att välja den transaktion som medför högst mervärdesskatt. Den skattskyldige har tvärtom rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 73).

48 När en transaktion består av flera prestationer uppstår inte desto mindre frågan huruvida det skall anses vara fråga om en enda transaktion eller flera separata och självständiga prestationer som skall bedömas var för sig.

49 Denna fråga är av särskild betydelse i mervärdesskattehänseende bland annat för tillämpningen av skattesatsen och för tillämpningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet (dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 27, och av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 18).

50 Det följer härvid av artikel 2 i sjätte direktivet att varje prestation i regel skall anses som separat och självständig (se domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 29, och Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 20).

51 Under vissa omständigheter skall emellertid flera prestationer som formellt sett är separata, som skulle kunna tillhandahållas var för sig varvid en eller flera av prestationerna skulle vara skattepliktiga medan en eller flera skulle omfattas av undantag från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga.

52 Så är exempelvis fallet när det vid till och med en rent objektiv bedömning konstateras att en eller flera prestationer utgör den huvudsakliga prestationen och att den eller de andra prestationerna skall betraktas som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 30, och Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 21). En prestation skall betraktas som underordnad en huvudsaklig prestation när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan prestationen för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 30, och omständigheterna i målet vid den nationella domstolen vilka gett upphov till förevarande dom).

53 Domstolen har i detta avseende fastställt att det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem från varandra (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 22).

54 Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida de omständigheter som är föremål för prövning vid denna innebär att det skall anses föreligga en enda transaktion, om det bortses från hur den avtalsmässigt har utformats.

55 I detta sammanhang kan den nationella domstolen komma att behöva utvidga sin prövning och söka efter uppgifter som visar att det föreligger missbruk, ett begrepp som tolkningsfrågan avser.

56 Domstolen kan emellertid när den avger ett förhandsavgörande i förekommande fall bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dennas tolkning (domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 77).

57 I förevarande fall skall det framhållas att de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, såsom denna domstol beskrivit dem, kännetecknas av följande:

— att de två företag som genomfört leasingtransaktionen ingår i samma företagskoncern,

— att leasingbolagets (IFIM:s) prestation har delats upp, genom att den kännetecknande finansieringen anförtrotts ett annat bolag (Italservice) och delats upp i prestationer avseende kredit, försäkring och förmedling,

— att leasingbolagets prestation på detta sätt har begränsats till att endast omfatta själva uthyrningen av fordonet,

— att de avgifter som leasetagaren erlägger totalt uppgår till ett belopp som obetydligt överstiger inköpspriset för egendomen,

— att denna prestation, när den betraktas för sig, följaktligen inte förefaller vara lönsam och att företagets fortlevnad inte säkerställs endast genom de avtal som ingås med leasetagarna,

— att leasingbolaget endast erhåller ett vederlag för leasingtransaktionen genom att de avgifter som leasetagarna erlägger läggs samman med de belopp som erläggs av det andra bolaget i samma företagskoncern.

58 För att kunna bedöma huruvida sådana transaktioner kan anses utgöra missbruk, skall den nationella domstolen först undersöka huruvida transaktionerna får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot ett eller flera syften med sjätte direktivet och därefter huruvida det huvudsakliga syftet med den avtalskonstruktion som valts är att uppnå denna skattefördel (se punkt 42 i förevarande dom).

59 Vad beträffar det första kriteriet kan nämnda domstol beakta att den förväntade följden är att en skattefördel uppnås som har ett samband med det undantag, i enlighet med artikel 13 B a och d i sjätte direktivet, som avser de prestationer som anförtrotts leasingbolagets medkontrahent.

60 En sådan följd strider mot syftet med artikel 11 A.1 i sjätte direktivet, nämligen att allt som utgör det vederlag som har erhållits eller kommer att erhållas från leasetagaren skall beskattas.

61 Eftersom uthyrningen av fordon inom ramen för leasingavtal utgör tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artiklarna 6 och 9 i sjätte direktivet (se, bland annat, dom av den 21 mars 2002 i mål C-451/99, Cura Anlagen, REG 2002, s. I-3193, punkt 19, och av den 11 september 2003 i mål C-155/01, Cookies World, REG 2003, s. I-8785, punkterna 44 och 45), är en sådan transaktion normalt sett mervärdesskattepliktig och beskattningsunderlaget skall fastställas i enlighet med artikel 11 A.1 i sjätte direktivet.

62 Vad beträffar det andra kriteriet kan den nationella domstolen, i samband med den prövning som det ankommer på den att göra, beakta att dessa transaktioner är helt konstlade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga band som föreligger mellan aktörerna i fråga (domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 81), eftersom sådana omständigheter kan visa att det huvudsakliga syftet är att uppnå en skattefördel. Detta gäller oaktat att det dessutom eventuellt föreligger andra ekonomiska syften, exempelvis avseende marknadsföring, organisation och garantier.

63 Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de tolkningskriterier som anges i förevarande dom, avgöra huruvida sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i mervärdesskattehänseende kan anses utgöra missbruk enligt sjätte direktivet.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att det skall anses föreligga missbruk när det huvudsakliga syftet med transaktionen eller transaktionerna i fråga är att uppnå en skattefördel.

2) Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av de tolkningskriterier som anges i förevarande dom, avgöra huruvida sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i mervärdesskattehänseende kan anses utgöra missbruk enligt sjätte direktivet.

Underskrifter