DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

21. februar 2006 *

I sag C-255/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 27. juni 2002, indgået til Domstolen den 11. juli 2002, i sagen:

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann og J. Makarczyk samt dommerne S. von Bahr (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász og G. Arestis,

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd og County Wide Property Investments Ltd ved K.P.E. Lasok, QC, og barrister M. Patchett-Joyce, for solicitor S. Garrett

— Det Forenede Kongeriges regering ved J. Collins og R. Caudwell, som befuldmægtigede, bistået af J. Peacock, QC, C. Vajda, QC, og barrister M. Angiolini

— den franske regering ved G. de Bergues og C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtigede

— Irland ved D.J. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af A.M. Collins, SC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. april 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt af Halifax plc (herefter »Halifax«), Leeds Permanent Development Services Ltd (herefter »Leeds Development«) og County Wide Property Investments Ltd (herefter »County«) mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) vedrørende sidstnævntes afslag på anmodninger om godtgørelse eller eftergivelse af merværdiafgift (herefter »moms«) indgivet af Leeds Development og af County som led i en plan vedrørende lettelse af Halifax plc Groups afgiftsbyrde.

Retsforskrifter

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, at levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms.

4 I medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en af de i artiklens stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« er i stk. 2 defineret således, at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

5 Samme direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der »[v]ed »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

6 Ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 1, forstås ved »tjenesteydelse« »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

7 Det følger af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), at medlemsstaterne med forbehold af nogle deri opregnede undtagelser fritager bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Imidlertid følger det af artikel 13, punkt C, første afsnit, litra a), at medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af disse transaktioner.

8 Direktivets artikel 13, punkt B, litra d), bestemmer, at medlemsstaterne fritager en række former for virksomhed inden for den finansielle tjenesteydelsessektor for moms.

9 Samme direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

10 For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til sådanne, der ikke giver ret til fradrag, fastsætter sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«.

11 Direktivets artikel 17, stk. 5, andet afsnit, bestemmer, at »[p]ro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Halifax er en bankvirksomhed. Langt størsteparten af dens ydelser er fritaget for moms. På tidspunktet for hovedsagens omstændigheder kunne den få godtgjort mindre end 5% af den betalte indgående moms.

13 Ifølge Halifax' indlæg i denne sag er Leeds Development et udviklingsselskab inden for fast ejendom,og County er et udviklings- og investeringsselskab inden for fast ejendom.

14 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Leeds Development og County tillige med et andet selskab i Halifax plc Gruppen, der deltog i de i sagen omhandlede transaktioner, Halifax Property Investments Ltd (herefter »Property«), alle er datterselskaber af og 100% ejet af Halifax. Leeds Development og County er selvstændigt momsregistrerede, mens Property ikke er registreret.

15 Som led i sin forretningsvirksomhed havde Halifax behov for at opføre såkaldte »call centre« (telefonbaserede bestillingscentraler) på fire forskellige grunde, beliggende henholdsvis i Cromac Wood og i Dundonald i Nordirland, i Livingston i Skotland og i West Bank, Leeds, i det nordøstlige England, og som banken enten havde et lejemål på med omkring 125 år i restløbetid, eller som den havde en ejendomsret (fee simple) til eller havde almindelig uindskrænket ejendomsret (freehold) over.

16 Halifax indgik den 17. december 1999 kontrakt med Cusp Ltd — et uafhængigt selskab inden for udvikling af fast ejendom og byggeri — om byggemodning af Cromac Wood-grunden. Ved tillægsaftale af 28. februar 2000 frigjorde Halifax sig fra denne kontrakt, og County overtog bankens rettigheder og pligter i henhold til denne.

17 I perioden fra den 29. februar til den 6. april 2000 indgik Halifax, Leeds Development, County og Property et vist antal aftaler vedrørende forskellige grunde. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at transaktionerne foregik på ensartet måde for alle grundene.

18 Vedrørende grundene i Cromac Wood, Dundonald og Livingston indgik Halifax den 29. februar 2000 lånekontrakter med Leeds Development, hvorefter Halifax forpligtede sig til at låne Leeds Development tilstrækkelige beløb til, at Leeds Development kunne erhverve rettigheder til grundene og byggemodne disse, for et samlet beløb på 59 000 000 GBP.

19 Halifax et Leeds Development indgik ligeledes en aftale med henblik på at gennemføre visse byggearbejder på de nævnte grunde. For disse arbejder modtog Leeds Development en betaling fra Halifax på lidt over 120 000 GBP, hvoraf næsten 20 000 GBP var moms. Leeds Development sendte Halifax tre kvitterede momsfakturaer på det nævnte beløb. Endvidere indgik Halifax en kontrakt med Leeds Development om sidstnævntes lejemål, mod en merpris, af de tre grunde, hver med en varighed på 20 år og med mulighed for lejeren for at forlænge hvert lejemål til 99 år.

20 Den 29. februar 2000 indgik Leeds Development ligeledes en byggemodnings- og finansieringsaftale med County, i henhold til hvilken County skulle udføre eller sørge for udførelsen af byggearbejderne på grundene i Cromac Wood, Dundonald og Livingston, herunder de arbejder, som Leeds Development havde forpligtet sig til at udføre eller få udført i henhold til sin aftale med Halifax.

21 Samme dato indbetalte Halifax til Leeds Development de første lånetrancher tillige med betalingen for de nævnte arbejder, i alt 44 815 000 GBP. Summen blev indbetalt på en bankkonto, der blev forvaltet efter Leeds Developments anvisninger. Efter anvisning fra sidstnævnte blev et ligelydende beløb, der inkluderede mere end 6 600 000 GBP i moms, udbetalt til County som forskud på de arbejder, det skulle udføre eller lade udføre. Denne transaktion blev samme dag registreret af den involverede bank, og beløbene blev indsat på opsigelse dag til dag. Samme dag udstedte County til Leeds Development en kvitteret momsfaktura.

22 Den 29. februar 2000 var ligeledes den sidste dag i Leeds Developments momsangivelsesperiode for februar 2000. Firmaet indgav en momsangivelse med krav om godtgørelse af næsten 6 700 000 GBP i moms.

23 Den 1. marts 2000 blev 44 815 000 GBP plus påløbne renter efter anvisning fra Leeds Development overført til en konto i Countys navn i en anden bank.

24 Den 6. april 2000 gav Halifax i henhold til kontrakten af 29. februar 2000 Leeds Development et lejemål på grundene i Cromac Wood, Dundonald og Livingston mod en merpris på i alt 7 400 000 GBP, idet hvert enkelt lejemål blev betragtet som en momsfritaget levering. Merprisen blev finansieret ved udbetaling af en ny tranche af lånet i henhold til de oprindelige lånekontrakter.

25 Samme dag forpligtede Leeds Development sig ligeledes til mod en merpris at overdrage hvert af disse lejemål til Property, idet hver overdragelse skulle finde sted den første hverdag efter færdiggørelsen af de arbejder, der skulle udføres på den pågældende grund, og skulle betragtes som momsfritagne transaktioner. Merprisen skulle fastsættes efter en særlig formel, der skulle give Leeds Development en samlet fortjeneste på 180 000 GBP. Property indgik for sin del aftaler om fremleje af bygningerne på Cromac Wood-, Dundonald- og Livingston-grundene til Halifax, i hvert tilfælde til en merpris, der skulle fastsættes på grundlag af den pris, Property skulle betale til Leeds Development for overdragelsen af de respektive lejemål, plus en avance. Property forventedes at ville opnå en samlet avance på 85 000 GBP gennem disse fremlejemål.

26 Hvad angår West Bank-grunden i Leeds indgik Halifax og Leeds Development den 13. marts 2000 en lånekontrakt tillige med en lejekontrakt og en aftale om byggearbejder. Halifax betalte et beløb på 41 900 GBP for de første gennemførte byggearbejder, heraf lidt mere end 6 000 GBP i moms, og Leeds Development udstedte en kvitteret momsfaktura for hele dette beløb. Halifax udbetalte i henhold til lånekontrakten den første lånetranche på omtrent 3 000 000 GBP til Leeds Development.

27 Samme dag indgik Leeds Development og County en byggemodnings- og finansieringsaftale. Leeds Development gennemførte en forudbetaling til County, og sidstnævnte udstedte kvitterede fakturaer for moms af de arbejder, der var udført for et beløb på mere end 3 000 000 GBP, heraf udgjorde ca. 455 000 GBP moms. I sin momsangivelse for marts 2000 krævede Leeds Development godtgørelse af knap 455 000 GBP for betalt indgående moms.

28 Den 6. april 2000 gav Halifax et lejemål på grundene i West Bank til Leeds Development, og en aftale vedrørende Leeds Developments overdragelse af nævnte lejemål til Property mod en merpris blev indgået. Ved en anden aftale forpligtede Property sig til at give Halifax et fremlejemål.

29 Med henblik at udføre de arbejder, der var omhandlet i de forskellige aftaler indgået med Leeds Development, engagerede County selvstændige entreprenører og fagfolk (herefter de »uafhængige entreprenører«). Den forelæggende ret har fremhævet, at disse aftaler kunne have været indgået etapevis med selvstændige entreprenører, og at de aftaler, der var blevet fremlagt for retten, var ledsaget af særskilte aftaler, som Halifax var part i. Ved disse særskilte aftaler blev der over for Halifax bl.a. givet garantier for, at påtagne arbejder og forpligtelser ville blive udført af den pågældende selvstændige entreprenør.

30 Den forelæggende ret har oplyst, at de afgiftsmæssige konsekvenser, der ønskedes opnået gennem ovennævnte aftaler, var følgende:

— Halifax kunne fratrække den fradragsberettigede del af den erlagte indgående moms vedrørende de arbejder, der var fastlagt i aftalerne med Leeds Development.

— Leeds Development kunne for afgiftsperioden februar 2000 fratrække den moms, der var angivet på fakturaen af 29. februar 2000 fra County, konkret mere end 6 600 000 GBP, og for afgiftsperioden marts 2000 fratrække den moms, der var angivet på fakturaen af 13. marts 2000, nemlig ca. 455 000 GBP.

— County deklarerede den samlede udgående moms, der var angivet på de nævnte fakturaer, og kunne fratrække erlagt indgående moms vedrørende arbejder, som de selvstændige entreprenører udførte.

— Leeds Developments aftaler af 6. april 2000 vedrørende overdragelsen af lejemål til Property vedrørende de fire grunde skulle være fritagne transaktioner.

Eftersom de fandt sted i et andet momsår, medførte disse leveringer ikke ændringer i Leeds Developments rettigheder til at opnå godtgørelse af erlagt indgående moms for regnskabsperioderne februar og marts 2000, der lå i det momsår, der sluttede den 31. marts 2000.

31 Hvis denne løsning skulle fungere, var det ifølge den forelæggende ret nødvendigt at opfylde følgende krav:

— Halifax, Leeds Development og County skulle alle tre være særskilt momsregistreret.

— I hele det første momsår, der er omhandlet i sagen, skulle den del af Leeds Developments udgående ydelser, der blev afgiftsbelagt til normalværdi, udgøre den størst mulige andel af dets samlede udgående ydelser. Med henblik herpå skulle Leeds Developments fritagne leveringer, der bestod i overdragelsen af dets rettigheder over grundene til Property, derfor udskydes indtil et efterfølgende momsår.

— De ejendomsrettigheder over grundene, der blev overdraget Leeds Development, skulle udformes således, at de ikke kunne anses for investeringsgoder. Hvis dette havde været tilfældet, ville overdragelsen af disse ejendomsrettigheder til Property have påvirket Leeds Developments fradragsrettigheder.

32 Ved afgørelser af 4. og 7. juli 2000 afslog Commissioners Leeds Developments og Countys anmodninger om fradrag vedrørende den moms, som de selvstændige entreprenører havde faktureret sidstnævnte for.

33 Ifølge den forelæggende ret havde Commissioners følgende opfattelse:

— Da Leeds Development ikke leverede ydelser i form af byggearbejder til Halifax og heller ikke modtog ydelser i form af byggearbejder fra County, skal disse transaktioner ikke tages i betragtning i momsmæssig henseende.

— En analyse af arrangementerne som helhed viser, at Halifax modtog leveringer i form af byggearbejder fra de selvstændige entreprenører og ikke fra Leeds Development. Halifax kunne således fradrage momsen på de nævnte arbejder med anvendelse af bankens normale godtgørelsessats.

34 Halifax, Leeds Development og County anfægtede Commissioners' afgørelser for VAT and Duties Tribunal, London. Halifax gjorde gældende, at disse afgørelser medfører, at selskabet anses for at have modtaget afgiftspligtige leveringer af byggetjenester, der ifølge Halifax skulle have været anset for leveringer til County. Leeds Development og County gjorde gældende, at disse afgørelser indebærer, at deres krav om godtgørelse af eller eftergivelse af betalt indgående moms afvises.

35 Halifax, Leeds Development og County anførte, at de transaktioner, der indgik i de arrangementer, som deres søgsmål vedrører, var ægte. Ikke alene de selvstændige entreprenørers leveringer og tjenesteydelser, men også Leeds Developments leveringer af byggetjenester og fast ejendom tjente erhvervsmæssige formål. Begge disse selskaber og Property skulle opnå fortjeneste ved deres respektive deltagelse i arrangementerne. Skønt arrangementerne var blevet struktureret på en sådan måde, at der kunne opnås et fordelagtigt afgiftsmæssigt resultat, medfører momssystemet ifølge sagsøgerne forpligtelse til at pålægge afgift på basis af hver enkelt transaktion for sig.

36 Commissioners gjorde for det første gældende, at en transaktion, som alene gennemføres med henblik på momsunddragelse, i sig selv hverken er en »levering« eller en »tjenesteydelse« eller et led i en transaktion gennemført inden for rammerne af eller til fremme af en »økonomisk virksomhed« ved en korrekt fortolkning af disse begreber i sjette direktiv. Anvendelsen af dette fortolkningsprincip på de foreliggende arrangementer betyder, at Leeds Developments forpligtelser over for Halifax ikke kan anses for »leveringer« eller »tjenesteydelser«, og dette gælder ligeledes Countys forpligtelser over for Leeds Development.

37 Commissioners anførte for det andet, at transaktioner, som alene gennemføres med henblik på momsunddragelse, i overensstemmelse med det generelle fællesskabsretlige princip om misbrug af rettigheder skal lades ude af betragtning, men i stedet skal bestemmelserne i sjette direktiv anvendes på de omtvistede transaktioner efter disses egentlige indhold. Realiteten i arrangementerne var, uanset hvilken betragtningsmåde der blev anlagt, at de eneste virkelige leveringer af byggetjenester var dem, der blev udført af de selvstændige entreprenører, og de blev foretaget direkte til Halifax.

38 VAT and Duties Tribunal frifandt ved afgørelse af 5. juli 2001 Commissioners.

39 Halifax, Leeds Development og County appellerede til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som ophævede afgørelsen og hjemviste sagen til VAT and Duties Tribunal.

40 VAT and Duties Tribunal har oplyst, at den støttede sin første afgørelse, afsagt den 5. juli 2001, på en fortolkning af sjette direktivs artikel 4, stk. 2, ifølge hvilken man måtte holde sig til transaktionernes objektive karakteristika og på dette grundlag konkludere, at transaktionerne ikke var leveringer i momsmæssig forstand. Fortolkningen af denne bestemmelse bør nu forelægges Domstolen.

41 I øvrigt traf den forelæggende ret den første afgørelse i hovedsagen uden at stille det spørgsmål, om der havde været en eller anden form for »misbrug af rettigheder« fra de parter, der deltog i de omhandlede transaktioner. Da afgørelsen er blevet ophævet, bør spørgsmålene tillige omfatte fortolkningen af misbrugsprincippet.

42 I så henseende har den forelæggende ret anført, at det af vidneudsagnene, der er afgivet af lederne af Halifax, Leeds Development og County, fremgår, at det eneste formål med at lade de to sidstnævnte selskaber deltage i de omhandlede transaktioner var momsunddragelse. Med andre ord havde Halifax, Leeds Development og County til hensigt at opnå en afgiftsmæssig fordel gennem iværksættelse af en kunstig plan for afgiftsunddragelse. Den forelæggende ret har herved henvist til dom af 14. december 2000, Emsland-Stärke (sag C-110/99, Sml. I, s. 11569, præmis 53).

43 Under disse omstændigheder har VAT and Duties Tribunal, London, udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Kan transaktioner, som

i) udføres af den enkelte deltager udelukkende med den hensigt at opnå en afgiftsfordel og

ii) som ikke har et selvstændigt erhvervsmæssigt formål

under de omhandlede omstændigheder i momsmæssig henseende betragtes som leveringer fra eller til deltagerne som led i deres økonomiske virksomhed?

b) Hvilke faktorer skal der under de omhandlede omstændigheder tages hensyn til ved afgørelsen af, hvem der er modtagere af de selvstændige entreprenørers leveringer?

2) Indebærer doktrinen om misbrug af rettigheder som udviklet af Domstolen, at sagsøgernes krav om godtgørelse af eller fradrag for indgående afgift i tilknytning til gennemførelsen af de omhandlede transaktioner må afvises?«

Om det første spørgsmål, litra a)

44 Med det første spørgsmål, litra a), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner udgør levering af goder eller tjenesteydelser og må anses for en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, når de er gennemført alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden noget erhvervsmæssigt sigte i øvrigt.

Indlæg for Domstolen

45 Halifax, Leeds Development og County har gjort gældende, at efter sjette direktivs system skal transaktioner, der er gennemført, men som alene er foretaget med det formål at opnå en afgiftsfordel, og som intet selvstændigt forretningsmæssigt formål har, i momsmæssig henseende betragtes som leveringer eller tjenesteydelser til eller fra deltagerne eller for deres regning som led i deres økonomiske virksomhed.

46 Det Forenede Kongeriges regering og Irland har anført, at transaktioner, som for det første udføres af den enkelte deltager udelukkende med den hensigt at opnå en afgiftsfordel, og som for det andet ikke har et selvstændigt erhvervsmæssigt formål, ikke i momsmæssig henseende kan betragtes som leveringer eller tjenesteydelser fra eller til deltagerne som led i deres økonomiske virksomhed.

47 Kommissionen har anført, at formålet med gennemførelsen af en transaktion er uden relevans for sjette direktivs artikel 2.

Domstolens bemærkninger

48 Indledningsvis bemærkes, at der ved sjette direktiv er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38).

49 I så henseende bemærkes, at merværdiafgiften har et meget vidt anvendelsesområde ifølge sjette direktiv, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til artikel 2 ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

50 Hvad for det første angår begrebet »levering af goder« forstås herved ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

51 Det fremgår af Domstolens praksis, at dette begreb omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det (jf. bl.a. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 64).

52 Hvad angår begrebet »tjenesteydelse« følger det af sjette direktivs artikel 6, stk. 1, at dette dækker enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5.

53 Endvidere er en afgiftspligtig person ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

54 Endelig er begrebet »økonomisk virksomhed« i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, defineret således, at det omfatter »alle former« for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, og omfatter ifølge Domstolens praksis alle stadier af produktion og salg samt præstation af tjenesteydelser (jf. bl.a. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, og dommen i sagen MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, præmis 42).

55 Som Domstolen har fastslået i præmis 26 i dom af 12. september 2000, Kommissionen mod Grækenland (sag C-260/98, Sml. I, s. 6537), viser en gennemgang af definitionerne af begreberne afgiftspligtig person og økonomisk virksomhed det vide anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, og dettes objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. tillige dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 8, og i samme retning bl.a. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 38).

56 Denne gennemgang og gennemgangen af begreberne levering af goder og tjenesteydelser viser således, at disse begreber, som definerer de afgiftspligtige transaktioner i henhold til sjette direktiv, alle har en objektiv karakter, og at de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 44).

57 Som Domstolen har fastslået i præmis 24 i dom af 6. april 1995, BLP-Group (sag C-4/94, Sml. I, s. 983), vil en forpligtelse for skatte- og afgiftsmyndighederne til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt være i strid med det fælles momssystems formål, som er at garantere retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter, bortset fra undtagelsestilfælde.

58 Transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør følgelig leveringer af goder eller tjenesteydelser og må anses for en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, når de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på.

59 Ganske vist kan disse kriterier ikke anses for opfyldt i tilfælde af afgiftssvig, f.eks. ved hjælp af urigtige angivelser eller ved udstedelsen af ulovlige fakturaer. Dette ændrer dog intet ved, at spørgsmålet om, hvorvidt den konkrete transaktion foretages udelukkende med det formål at opnå en afgiftsfordel, er uden enhver relevans med hensyn til at afgøre, om den udgør en levering af goder eller tjenesteydelser, og om den må anses for økonomisk virksomhed.

60 Det første spørgsmål, litra a), skal herefter besvares med, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør leveringer af goder eller tjenesteydelser og økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette

direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, når de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på, selv om de gennemføres alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden noget erhvervsmæssigt sigte i øvrigt.

Om det andet spørgsmål

61 Med det andet spørgsmål, som bør gennemgås før første spørgsmål, litra b), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fratrække indgående moms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug.

Indlæg for Domstolen

62 Halifax, Leeds Development og County har anført, at inden for rammerne af momssystemet findes der ikke i fællesskabsretten en doktrin om misbrug af rettigheder, som en medlemsstats afgiftsmyndigheder kan gøre gældende over for borgere med henblik på at afslå deres anmodninger om godtgørelse af eller fradrag for indgående moms.

63 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at princippet om misbrug af rettigheder er et almindeligt fællesskabsretligt princip, der forbyder en afgiftspligtig person at fradrage moms i henhold til sjette direktivs artikel 17 og den nationale lovgivning, der gennemfører denne artikel, når det fremgår af anmodningen om fradrag, at de formål med moms, som sjette direktiv opstiller, ikke opnås, og at den afgiftspligtige person kunstigt skaber de forudsætninger, der begrunder anmodningen om fradrag.

64 Den franske regering har gjort gældende, at for så vidt som fællesskabsretten tillader en medlemsstat at træffe foranstaltninger, der skal hindre, at visse af dens statsborgere gennem udnyttelse af de ved EF-traktaten indrømmede muligheder på svigagtig vis eller med henblik på misbrug kan gøre fællesskabsbestemmelserne gældende, er den ikke til hinder for, at en medlemsstat fratager en afgiftspligtig person eller en gruppe af afgiftspligtige, der står i indbyrdes forbindelse, og som har gennemført helt igennem kunstige transaktioner alene med det formål at opnå en uberettiget tilbagebetaling af moms, fradragsretten.

65 Irland har anført, at doktrinen om misbrug af rettigheder som udviklet af Domstolen medfører, at afgiftsmyndighederne har ret til at afvise de afgiftspligtiges krav om godtgørelse af eller fradrag for indgående afgift i tilknytning til gennemførelsen af de i hovedsagen omhandlede transaktioner.

66 Kommissionen har anført, at når en afgiftspligtig person eller en gruppe af afgiftspligtige, der står i indbyrdes forbindelse, deltager i en række transaktioner, som samlet set skaber en kunstig situation, hvis eneste formål er at skabe de nødvendige betingelser for tilbagebetaling af erlagt indgående moms, skal disse transaktioner ikke tages i betragtning.

Domstolens bemærkninger

67 Det skal indledningsvis fastslås, at faktisk synes de problemer, som VAT and Duties Tribunals spørgsmål rejser, i det mindste delvis at kunne tilskrives nationale retsregler, der tillader en afgiftspligtig person, der både foretager afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner, eller udelukkende ikke-afgiftspligtige transaktioner, at overføre lejemålene vedrørende en fast ejendom til en anden (juridisk) enhed under dens kontrol, som har ret til at vælge at betale afgift af lejen af ejendommen og derved få ret til at fradrage den fulde betalte indgående moms vedrørende bygge- og istandsættelsesudgifter.

68 Uanset denne konstatering bemærkes det, at ifølge fast retspraksis kan fællesskabsretten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33, og af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32).

69 Således kan anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21, og af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21, samt Emsland-Stärkedommen, præmis 51).

70 Dette princip om forbud mod misbrug finder også anvendelse på momsområdet.

71 Således er bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden og Holin Groep, Sml. I, s. 5337, præmis 76).

72 Som Domstolen imidlertid allerede gentagne gange har gange fastslået, skal fællesskabslovgivningen tillige være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse (jf. bl.a. dom af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43). Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. bl.a. dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 34).

73 Desuden følger det af retspraksis, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art (jf. bl.a. BLP Group-dommen, præmis 22, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33). Når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, påbyder sjette direktiv ikke den pågældende at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Således som generaladvokaten har anført i forslagets punkt 85, har afgiftspligtige personer tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvar reduceres.

74 Henset til disse betragtninger fremgår det, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner — selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet — ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

75 For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således som generaladvokaten har præciseret i forslagets punkt 89, mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

76 Det påhviler den nationale ret at foretage prøvelse af, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, hvorved anvendelsen af national ret imidlertid ikke må begrænse fællesskabsrettens rækkevidde og virkning (jf. dom af 21.7.2005, sag C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, Sml. I, s. 7355, præmis 40).

77 Imidlertid kan Domstolen i en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. bl.a. dom af 17.10.2002, sag C-79/01, Payroll m.fl., Sml. I, s. 8923, præmis 29).

78 Hvad angår formålet med sjette direktivs fradragsordning bemærkes det, at den tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og Zita Modes-dommen, præmis 38).

79 Det følger således af fast retspraksis, at artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) og sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, skal fortolkes således, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 24, Abbey National-dommen, præmis 26, og dom af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 29).

80 Såfremt det imidlertid tillades afgiftspligtige personer at fradrage betalt indgående moms fuldt ud — skønt ingen transaktion som et led i deres normale forretningsmæssige transaktioner i henhold til sjette direktivs bestemmelser om fradragsordningen eller i henhold til den nationale gennemførelseslovgivning ville have

tilladt dem at fradrage den nævnte moms eller kun ville have tilladt dem at fradrage en del heraf — ville dette stride mod princippet om afgiftens neutralitet og hermed mod fradragsordningens formål.

81 Hvad angår det andet element, hvorefter de omhandlede transaktioner skal have som hovedformål at opnå en afgiftsfordel, bemærkes det, at det tilkommer den nationale ret at fastslå det egentlige indhold og den egentlig betydning af de omhandlede transaktioner. I den forbindelse kan retten tage transaktionernes rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der tager del i planen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden, i betragtning (jf. i denne retning Emsland-Stärke-dommen, præmis 58).

82 Under alle omstændigheder fremgår det af VAT and Duties Tribunals forelæggelsesafgørelse, at retten finder, at transaktionerne i hovedsagen udelukkende havde til formål at opnå en afgiftsfordel.

83 Endelig bemærkes det, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der har påhvilet transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl, Sml. I, s. 1577, præmis 43).

84 Som Domstolen imidlertid allerede har udtalt, er det kun, når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle berigtigelser i henhold til de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, at fradragsretten fortsat består, når den først er indtrådt (jf. bl.a. domme af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 41, og sag C-396/98, Schlossstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 42).

85 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage indgående moms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug.

86 Konstatering af et misbrug kræver for det første, at de omhandlede transaktioner — selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet — ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel.

Om det første spørgsmål, litra b)

87 Henset til svarene på det første spørgsmål, litra a), og på det andet spørgsmål må det første spørgsmål, litra b), forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, under hvilke betingelser momsen kan efteropkræves, når et misbrug er konstateret.

Indlæg for Domstolen

88 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at det er nødvendigt at gennemgå de omstændigheder, der viser, hvad der virkelig ligger bag i forretningsmæssig henseende, og som kan afgøre, om sjette direktivs målsætninger er opfyldt eller ej.

89 I hovedsagen er disse omstændigheder fastlagt af VAT and Duties Tribunal i dens første afgørelse, nemlig følgende:

a) Halifax var den drivende kraft bag transaktionerne.

b) Halifax påtog sig finansieringen af transaktionerne uden renteberegning.

c) Halifax opretholdt hele tiden besiddelsen af grundene, således at de fordele, der blev opnået ved byggearbejderne, tilkom virksomheden direkte.

d) Halifax havde direkte kontraktlige forbindelser med de selvstændige entreprenører i form af garantierne.

e) Hverken County eller Leeds Development havde ejendomsrettigheder af betydning.

Disse omstændigheder fører til den konklusion, at Halifax er modtageren af tjenesteydelserne fra de selvstændige entreprenører, og fører således til et resultat, der stemmer overens med sjette direktivs formål.

Domstolens bemærkninger

90 Indledningsvis må det konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser om efteropkrævning af moms. Direktivet fastlægger i artikel 20 kun de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser (jf. kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 27).

91 Det tilkommer derfor principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder momsen kan opkræves efterfølgende af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten (jf. Transport Service-kendelsen, præmis 28)

92 Det bemærkes imidlertid herved, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. dommen i sagen Gabalfrisa m.fl., præmis 52, og Transport Service-kendelsen, præmis 29). De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (jf. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, Schmeink & Cofreth og Strobel, Sml. I, s. 6973, præmis 59).

93 Det bemærkes endvidere, at konstatering af et misbrug ikke må føre til en sanktion, for hvilken en klar og utvetydig hjemmel ville være nødvendig, men blot til en forpligtelse til tilbagebetaling som ren konsekvens af den nævnte konstatering, der indebærer, at fradragene af indgået moms er helt eller delvist uretmæssige (jf. i denne retning Emsland-Stärke-dommen, præmis 56).

94 Det følger heraf, at de transaktioner, der indgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget.

95 I så henseende er afgiftsmyndigheden berettiget til med tilbagevirkende gyldighed at kræve de fratrukne beløb godtgjort vedrørende hver enkelt transaktion, for hvilken den konstaterer, at fradragsretten er blevet misbrugt (Fini H-dommen, præmis 33).

96 Imidlertid skal afgiftsmyndigheden herved tillige afstå fra at efteropkræve enhver afgift, der påhvilede udgående transaktioner, og som den afgiftspligtige kunstigt var skyldig som led i planen for at lette afgiftsbyrden, og i påkommende tilfælde skal den tilbagebetale det for meget opkrævede beløb.

97 Ligeledes skal afgiftsmyndigheden tillade den afgiftspligtige person, som — hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke havde foreligget — ville have draget fordel af den første transaktion, der ikke udgør et misbrug, i henhold til sjette direktivs bestemmelser om fradrag at fradrage indgående moms vedrørende denne transaktion.

98 Det følger heraf, at det første spørgsmål, litra b), skal besvares med, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.

Sagens omkostninger

99 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) **Transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør leveringer af goder eller tjenesteydelser og økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på, selv om de gennemføres alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden erhvervsmæssigt sigte i øvrigt.**

2) **Sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage indgående merværdiafgift, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug.**

Konstatering af et misbrug kræver for det første, at de omhandlede transaktioner — selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet — ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel.

3) **Når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.**

Underskrifter