DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 21 februari 2006 *

I mål C-255/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), genom beslut av den 27 juni 2002, som inkom till domstolen den 11 juli 2002, i målet mellan

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd,

och

Commissioners of Customs & Excise

* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann och J. Makarczyk samt domarna S. von Bahr (referent), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász och G. Arestis,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 november 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd, genom K.P.E. Lasok, QC, och M. Patchett-Joyce, barrister, på uppdrag av S. Garrett, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom J. Collins och R. Caudwell, båda i egenskap av ombud, biträdda av J. Peacock, QC, C. Vajda, QC, och M. Angiolini, barrister,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D.J. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A.M. Collins, SC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna begäran har ingetts i samband med en tvist mellan Halifax plc (redan kallat Halifax), Leeds Permanent Development Services Ltd (nedan kallat Leeds Development) respektive County Wide Property Investments Ltd (nedan kallat County) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners) med anledning av att den sistnämnda avslagit ansökningar om återbetalning av eller avdrag för mervärdesskatt från Leeds Development och County i samband med en plan för minskning av skattebördan för Halifax plc Group.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 Enligt artikel 4.1 i det ovannämnda direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i nämnda artikel 4.2 på så sätt att det omfattar alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland transaktioner som innebär utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

5 Enligt lydelsen i artikel 5.1 i det ovannämnda direktivet avses "[m]ed 'leverans av varor' ... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

6 Enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet avses "[m]ed 'tillhandahållande av tjänster' ... varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5".

7 Det följer av artikel 13 B b i sjätte direktivet att medlemsstaterna, bortsett från några där angivna undantag, skall undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från beskattning. Det följer emellertid av artikel 13 C första stycket a i det ovannämnda direktivet att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i fråga om dessa transaktioner.

8 I artikel 13 B d i det ovannämnda direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta vissa transaktioner inom sektorn för finansiella tjänster från mervärdesskatteplikt.

9 I artikel 17.2 a i det ovannämnda direktivet föreskrivs följande:

"I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person."

10 När en skattskyldig person använder varor och tjänster såväl för transaktioner som medför rätt till skatteavdrag som för transaktioner som inte medför rätt till skatteavdrag skall enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet "bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna".

11 Enligt lydelsen i andra stycket i den ovannämnda bestämmelsen skall "[d]enna andel ... bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen".

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Halifax är en bank. Det stora flertalet av dess tjänster är undantagna från mervärdesskatt. Vid tillfället för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen återfick Halifax mindre än fem procent av den ingående mervärdesskatten.

13 Enligt yttranden från Halifax är Leeds Development ett byggnadsbolag och County ett byggnads- och investmentbolag.

14 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Leeds Development och County tillsammans med ett annat företag i Halifax plc Group som var engagerat i de ifrågavarande transaktionerna, Halifax Property Investments Ltd (nedan kallat Property), var helägda dotterbolag till Halifax. Leeds Development och County är mervärdesskatteregistrerade var för sig, medan Property inte är registrerat.

15 Halifax har uppfört callcenter för sin kommersiella verksamhet på fyra olika fastigheter, nämligen i Cromac Wood och Dundonald i Nordirland, i Livingston i Skottland och i West Bank, Leeds, i nordöstra England. Halifax hade med avseende på dessa antingen arrende för omkring 125 år, full äganderätt eller full nyttjanderätt.

16 Halifax slöt den 17 december 1999 ett entreprenadavtal beträffande anläggningen i Cromac Wood med Cusp Ltd, som är ett oberoende byggnads- och entreprenadföretag. Detta företag frånträdde därefter avtalet genom en tilläggsklausul av den 28 februari 2000, och County iklädde sig detta företags rättigheter och skyldigheter.

17 Mellan den 29 februari och den 6 april 2000 ingick Halifax, Leeds Development, County och Property ett antal avtal beträffande de olika fastigheterna. Det framgår av beslutet om hänskjutande att transaktionerna genomfördes på likartat sätt avseende samtliga fastigheter.

18 Beträffande fastigheterna i Cromac Wood, Dundonald och Livingston slöt Halifax den 29 februari 2000 låneavtal med Leeds Development, enligt vilka Halifax skulle låna ut tillräckliga belopp för att Leeds Development skulle kunna förvärva rättigheter till fastigheterna och bebygga dessa, för ett totalt belopp på 59 000 000 GBP.

19 Halifax och Leeds Development ingick även avtal om att genomföra vissa byggnadsarbeten på de ovannämnda fastigheterna. För dessa arbeten betalade Halifax strax över 120 000 GBP till Leeds Development, varav nästan 20 000 GBP avsåg mervärdesskatt. Leeds Development sände Halifax tre fakturor, enligt vilka mervärdesskatt erlagts med detta belopp. Halifax slöt vidare ett avtal med Leeds Development som innebar att sistnämnda företag arrenderade de tre fastigheterna för en viss ersättning. Arrendeavtalen löpte på 20 år med möjlighet för arrendatorn att förlänga arrendetiden till 99 år.

20 Den 29 februari 2000 slöt Leeds Development ett entreprenad- och finansieringsavtal med County, enligt vilket det sistnämnda företaget skulle genomföra eller låta genomföra byggnadsarbeten på fastigheterna i Cromac Wood, Dundonald och Livingston, inbegripet de arbeten som Leeds Development hade åtagit sig att genomföra eller låta genomföra enligt avtalet med Halifax.

21 Halifax betalade samma dag ut de första förskotten på lånen och betalning för de ovannämnda arbetena med ett belopp på sammanlagt 44 815 000 GBP. Beloppet betalades in på ett bankkonto som Leeds Development förfogade över. Det sistnämnda företaget gav order om att ett lika stort belopp, som inbegrep mer än 6 600 000 GBP för mervärdesskatt skulle betalas ut till County som förskott för de arbeten som detta utförde eller lät utföra. Den berörda banken kontoförde transaktionen samma dag och medlen placerades därefter på depåkonto över natten. County sände samma dag en faktura till Leeds Development avseende erlagd mervärdesskatt.

22 Den 29 februari 2000 var även den sista dagen i Leeds Developments deklarationsperiod för februari 2000. Leeds Development ingav en deklaration, i vilken företaget begärde återbetalning av mervärdesskatt avseende ett belopp som uppgick till nära 6 700 000 GBP.

23 Den 1 mars 2000 överfördes beloppet 44 815 000 GBP jämte upplupen ränta på Leeds Developments order till ett konto som öppnats i en annan bank för Countys räkning.

24 Den 6 april 2000 arrenderade Halifax i överensstämmelse med avtalet av den 29 februari 2000 ut fastigheterna belägna i Cromac Wood, Dundonald och Livingston till Leeds Development för en ersättning som uppgick till omkring 7 400 000 GBP. Dessa arrendeavtal ansågs utgöra transaktioner som var undantagna från mervärdesskatt. Kostnaden finansierades genom ytterligare uttag ur det belopp som ställts till förfogande i enlighet med de ursprungliga låneavtalen.

25 Samma dag åtog sig Leeds Development även att mot ersättning överlåta sina arrenderättigheter till Property. Överlåtelsen skulle träda i kraft den första arbetsdagen efter det att arbetena på fastigheterna hade färdigställts och ansågs vara undantagen från mervärdesskatt. Ersättningen skulle beräknas enligt en formel som avsågs ge Leeds Development en total vinst på 180 000 GBP. Property åtog sig i sin tur att hyra ut lokalerna i Cromac Wood, Dundonald och Livingston i andra hand till Halifax, i vart och ett av fallen för en ersättning som skulle beräknas i förhållande till den ersättning som Property betalade Leeds Development för överlåtelsen av respektive arrenderätt plus en vinstmarginal. Property avsågs erhålla en sammanlagd vinst på 85 000 GBP av andrahandsuthyrningarna.

26 Halifax och Leeds Development ingick den 13 mars 2000 ett låneavtal och ett arrendeavtal avseende fastigheten i West Bank, Leeds, och ingick ett avtal om arbeten. För de första genomförda arbetena erlade Halifax ett belopp på 41 900 GBP, varav litet mer än 6 000 GBP avsåg mervärdesskatt, och Leeds Development utfärdade en faktura avseende erlagd mervärdesskatt motsvarande detta totalbelopp. Halifax gjorde en första utbetalning till Leeds Development med ett belopp på omkring 3 000 000 GBP i enlighet med låneavtalet.

27 Leeds Development och County ingick samma dag ett entreprenad- och finansieringsavtal. Leeds Development gjorde en förskottsbetalning till County och det sistnämnda företaget utfärdade fakturor avseende erlagd mervärdesskatt för utförda arbeten till ett belopp av mer än 3 000 000 GBP, varav omkring 455 000 GBP avseende mervärdesskatt. I sin deklaration för mars 2000 begärde Leeds Development återbetalning med nästan 455 000 GBP för ingående skatt.

28 Den 6 april 2000 arrenderade Halifax ut en fastighet i West Bank till Leeds Development och ett avtal ingicks varigenom Leeds Development mot ersättning överlät arrenderätten till Property. Property åtog sig enligt ett annat avtal att arrendera ut fastigheten i andra hand till Halifax.

29 County uppdrog åt fristående entreprenörer och fria yrkesutövare (nedan kallade fristående byggnadsentreprenörer) att genomföra arbeten enligt de olika avtal som slutits med Leeds Development. Den hänskjutande domstolen har betonat att avtalen med de fristående byggnadsentreprenörerna kan ha ingåtts stegvis och att de avtal som kommit till den domstolens kännedom åtföljdes av separata avtal i vilka Halifax var part. Dessa separata avtal säkerställde med avseende på Halifax att den fristående byggnadsentreprenören skulle genomföra uppgifter och uppfylla skyldigheter.

30 Den hänskjutande domstolen har angett att följande skatterättsliga konsekvenser eftersträvades med de ovannämnda avtalen:

— Halifax kunde göra avdrag för den avdragsgilla delen av den ingående mervärdesskatten med avseende på de arbeten som angavs i avtalen med Leeds Development.

— Leeds Development kunde, med avseende på deklarationsperioden för februari 2000, göra avdrag för den mervärdesskatt som angavs på Countys faktura av den 29 februari 2000, nämligen med mer än 6 600 000 GBP, och med avseende på deklarationsperioden för mars 2000 göra avdrag för den mervärdesskatt som angavs på fakturan av den 13 mars 2000, nämligen omkring 455 000 GBP.

— County deklarerade hela den utgående mervärdesskatt som angavs på de ovannämnda fakturorna och kunde göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som företaget hade erlagt för de arbeten som de fristående byggnadsentreprenörerna hade utfört.

— Leeds Developments avtal av den 6 april 2000 om överlåtelse till Property av arrenderätt avseende de fyra fastigheterna var undantagna från skatt. Eftersom

dessa tjänster inföll under en annan verksamhetsperiod, medförde de inte någon ändring av Leeds Developments möjligheter att få tillbaka ingående skatt för deklarationsperioderna februari och mars 2000, vilka inföll under den verksamhetsperiod som avslutades den 31 mars 2000.

31 Enligt den hänskjutande domstolen fordrades följande för att denna lösning skulle fungera:

— Att Halifax, Leeds Development och County var registrerade separat i mervärdesskattehänseende.

— Under den första berörda verksamhetsperioden skulle den del av Leeds Developments produktion som beskattades till normalskattesats utgöra en så hög andel som möjligt av företagets totala produktion. I detta syfte var det nödvändigt att skjuta fram Leeds Developments skattebefriade verksamhet, i form av överlåtelsen av rättigheterna i fastigheterna till Property, till en senare verksamhetsperiod.

— Leeds Developments äganderätt till fastigheterna skulle utformas på sådant sätt att de inte ansågs vara anläggningstillgångar. I motsatt fall skulle överlåtelsen av rättigheterna till Property ha påverkat rätten till avdrag.

32 Commissioners avslog genom beslut av den 4 juli och den 7 juli 2000 Leeds Developments och Countys ansökningar om avdrag för den mervärdesskatt som de fristående byggnadsentreprenörerna hade fakturerat County.

33 Enligt den hänskjutande domstolen fann Commissioners följande:

— Eftersom Leeds Development inte hade genomfört några arbeten för Halifax och County inte hade utfört några arbeten för Leeds Development, kunde dessa transaktioner inte beaktas i mervärdesskattehänseende.

— Vid en bedömning av transaktionerna sedda i sitt sammanhang framgår att de fristående byggnadsentreprenörerna, inte Leeds Development, utfört arbeten för Halifax. Halifax kunde därför göra avdrag för mervärdesskatt för dessa arbeten med tillämpning av normal skattesats.

34 Halifax, Leeds Development och County väckte talan mot Commissioners beslut vid VAT and Duties Tribunal, London. Halifax hävdade härvid att detta företag enligt besluten hade åtnjutit skattepliktiga byggnadstjänster, trots att dessa borde anses ha tillhandahållits County. Leeds Development och County åberopade att besluten innebär detsamma som ett avslag på deras ansökningar om att återfå eller få avdrag för ingående mervärdesskatt.

35 Halifax, Leeds Development och County anförde att de transaktioner som hade genomförts i samband med det upplägg som avses i deras talan verkligen hade ägt rum. Inte bara de fristående byggnadsentreprenörernas leveranser och tillhandahållanden utan även de byggnadstjänster som County tillhandahöll och de byggnadstjänster och den mark som Leeds Development tillhandahöll tjänade kommersiella syften. Dessa båda företag skulle liksom Property erhålla vinst av sin delaktighet i dessa transaktioner. Upplägget hade visserligen planerats för ett fördelaktigt skatteresultat, men enligt mervärdesskattesystemet skall skatten faktureras för varje transaktion för sig.

36 Commissioners hävdade för det första att en transaktion som vidtas i det enda syftet att undgå mervärdesskatt i sig vare sig utgör en "leverans", ett "tillhandahållande" eller en transaktion som utförts i samband med "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses med dessa benämningar enligt sjätte direktivet. Vid tillämpning av denna tolkningsprincip på de ifrågavarande transaktionerna framgår det att Leeds Developments förpliktelser mot Halifax inte kan bokföras som "leverans" eller "tillhandahållande", vilket även gäller Countys förpliktelser mot Leeds Development.

37 Commissioners har för det andra gjort gällande att transaktioner som vidtagits i det enda syftet att undgå mervärdesskatt enligt den allmänna gemenskapsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk inte skall beaktas, utan att bestämmelserna i sjätte direktivet skall tillämpas på de ifrågavarande transaktionerna, såsom dessa verkligen vidtagits. Oavsett ur vilken synvinkel dessa transaktioner bedöms framgår att endast de fristående byggnadsentreprenörerna verkligen tillhandahållit byggnadstjänster och att detta skett direkt till Halifax.

38 VAT and Duties Tribunal ogillade talan genom avgörande av den 5 juli 2001.

39 Halifax, Leeds Development och County överklagade avgörandet till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som upphävde nämnda avgörande och återförvisade målet till VAT and Duties Tribunal.

40 VAT and Duties Tribunal har erinrat om att den grundade sitt första avgörande av den 5 juli 2001 på den tolkningen av artikel 4.2 i sjätte direktivet att ett konstaterande att de ifrågavarande transaktionerna inte skall anses utgöra leveranser eller tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende måste grunda sig på transaktionernas objektiva karakteristika. Tolkningen av denna bestämmelse måste nu underställas domstolen.

41 I den hänskjutande domstolens första avgörande avgjordes tvisten utan beaktande av huruvida någon av dem som deltagit i ifrågavarande transaktioner gjort sig skyldig till "rättsmissbruk". Eftersom detta avgörande upphävts finns det anledning att ta ställning även till tolkningen av denna princip.

42 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende erinrat om att det framgår av vittnesmål som avgetts av ledande personer i Halifax, Leeds Development och County att de två sistnämnda företagens enda syfte med att vidta de ifrågavarande transaktionerna var att undgå mervärdesskatt. Halifax, Leeds Development och County har med andra ord eftersträvat att uppnå en skattefördel genom att genomföra en konstruerad plan för skatteundandragande. Den hänskjutande domstolen har härvid hänvisat till dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569), punkt 53).

43 Under dessa omständigheter har VAT and Duties Tribunal, London beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. a) Kan, under relevanta förhållanden, transaktioner

i) som var och en av deltagarna har genomfört enbart i syfte att uppnå en skattefördel, och

ii) som inte har något oberoende affärssyfte,

anses utgöra leveranser eller tillhandahållanden från eller till förmån för deltagarna i samband med deras affärsverksamhet?

b) Vilka faktorer skall, under relevanta förhållanden, beaktas för att fastställa identiteten hos mottagarna av leveranser eller tillhandahållanden från fristående byggnadsentreprenörer?

2. Får principen om rättsmissbruk, såsom den utvecklats av domstolen, till följd att klagandenas krav skall avvisas i den mån dessa avser återbetalning av eller avdrag för ingående skatt som härrör från genomförandet av de relevanta transaktionerna?"

Den första frågan a

44 Den hänskjutande domstolen frågar i den första frågan a om sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i sjätte direktivet när de genomförs i det enda syftet att uppnå skattefördelar och utan något annat ekonomiskt syfte.

Yttranden som har inkommit till domstolen

45 Halifax, Leeds Development och County har hävdat att enligt systemet i sjätte direktivet utgör transaktioner som genomförts, om än enbart i syfte att uppnå en skattefördel och utan något självständigt ekonomiskt syfte, i mervärdesskattehänseende leveranser eller tillhandahållanden från deltagarna eller till förmån för dessa i samband med deras ekonomiska verksamhet.

46 Förenade kungarikets regering och Irland har hävdat att transaktioner som genomförs av varje deltagare i det enda syftet att uppnå en skattefördel och som vidare saknar självständigt ekonomiskt syfte inte utgör leveranser eller tillhandahållanden från deltagare i samband med deras ekonomiska verksamhet.

47 Kommissionen anser att det ändamål för vilket en transaktion genomförs saknar relevans med avseende på artikel 2 i sjätte direktivet.

Domstolens bedömning

48 Domstolen erinrar inledningsvis om att sjätte direktivet innehåller bestämmelser om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion (se, bland annat, dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, REG 2003, s. I-6729, punkt 38).

49 I sjätte direktivet fastställs ett vidsträckt tillämpningsområde för mervärdesskatten i och med att det i artikel 2, angående skattepliktiga transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för införsel av varor, skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

50 Vad gäller uttrycket leverans av varor preciseras i artikel 5.1 i sjätte direktivet att därmed avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

51 Av domstolens rättspraxis framgår att detta begrepp innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se, bland annat, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 64).

52 Det följer av artikel 6.1 i sjätte direktivet att begreppet tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5 i samma direktiv.

53 Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skatteskyldig person varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat.

54 Enligt definitionen i artikel 4.2 i sjätte direktivet omfattar begreppet ekonomisk verksamhet alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, och enligt rättspraxis omfattar det samtliga led för produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster (se, bland annat, dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, Van Tiem, REG 1990, s. I-4363, punkt 17, och domen i det ovannämnda målet MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 42).

55 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 26 i dom av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland (REG 2000, s. I-6537), framgår omfattningen av begreppet ekonomisk verksamhet och begreppets objektiva karaktär av en bedömning av definitionerna av begreppen skattskyldig person och ekonomisk verksamhet, eftersom verksamheten skall bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat (se även dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 8, samt, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, och av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 38).

56 Av den ovannämnda bedömningen och bedömningen av begreppen leverans av varor och tillhandahållande av tjänster framgår att dessa begrepp, som utgör definitionen på vilka transaktioner som är skattepliktiga enligt sjätte direktivet, alla har en objektiv karaktär och är tillämpliga oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat (se, för ett motsvarande synsätt, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 44).

57 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 24 i dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), skulle en skyldighet för skattemyndigheten att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt strida mot det gemensamma mervärdesskattesystemets syften att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten genom att, utom i absoluta undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.

58 Härav följer att sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i sjätte direktivet om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa begrepp grundar sig på.

59 Dessa kriterier är visserligen inte uppfyllda vid skattebedrägeri, där till exempel falska deklarationer avgetts eller oriktiga fakturor upprättats. Frågan huruvida den berörda transaktionen genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel saknar inte desto mindre relevans vid bedömningen av om denna transaktion utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster och om den är en ekonomisk verksamhet.

60 Härav följer att den första frågan a skall besvaras så, att sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i

artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i sjätte direktivet om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa begrepp grundar sig på och även om de genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.

Den andra frågan

61 Genom sin andra fråga, som skall bedömas före den första frågan b, vill den hänskjutande domstolen veta huruvida sjätte direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rättighet innebär förfarandemissbruk.

Yttranden som har inkommit till domstolen

62 Halifax, Leeds Development och County anser att gemenskapsrätten inte innehåller någon teori om rättsmissbruk med relevans för mervärdesskattesystemet som skattemyndigheterna i en medlemsstat kan åberopa mot enskilda för att motivera avslag på deras ansökningar om återbetalning eller avdrag för ingående skatt.

63 Förenade kungarikets regering anser att principen om rättsmissbruk är en allmän gemenskapsrättslig princip som innebär att det är förbjudet för skattskyldiga att göra avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 17 i sjätte direktivet och tillämplig nationell lagstiftning om införlivande av denna artikel när det framgår av ansökan om avdrag att mervärdesskattens syfte i enlighet med sjätte direktivet inte uppnåtts och att den skattskyldige på konstgjord väg åstadkommit de villkor som ligger till grund för ansökan om avdrag.

64 Frankrikes regering har hävdat att gemenskapsrätten, enligt vilken en medlemsstat kan vidta åtgärder i syfte att förhindra att vissa medborgare åberopar gemenskapsbestämmelserna i ett otillbörligt eller bedrägligt syfte genom att använda sig av de möjligheter som ges i EG-fördraget, inte utgör hinder för att en medlemsstat frånkänner en skattskyldig eller en grupp skattskyldiga som är förbundna med varandra rätten att göra avdrag, när dessa genomfört fullständigt konstruerade transaktioner i det enda syftet att erhålla oberättigad återbetalning av mervärdesskatt.

65 Irland har hävdat att skattemyndigheterna enligt teorin om rättsmissbruk, såsom den utvecklats av domstolen, kan avslå skattskyldigas krav i den mån dessa avser återbetalning av eller avdrag för ingående mervärdesskatt som härrör från genomförande av sådana transaktioner som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

66 Kommissionen anser att när en skattskyldig eller en grupp skattskyldiga som är förbundna med varandra utför ett antal transaktioner som sammantagna leder till en konstruerad situation, vars enda syfte är att åstadkomma de villkor som är nödvändiga för att ingående mervärdesskatt skall återbetalas, skall dessa transaktioner inte beaktas.

Domstolens bedömning

67 Domstolen konstaterar inledningsvis att de svårigheter som anges i frågorna från VAT and Duties Tribunal åtminstone delvis förefaller bero på att en skattskyldig som samtidigt genomför beskattade och obeskattade transaktioner, eller enbart obeskattade transaktioner, enligt nationella bestämmelser får överlåta en arrenderätt till en annan organisation som står under hans kontroll, vilken har möjlighet att välja att bli beskattad för arrendet och därigenom göra avdrag för all ingående mervärdesskatt för byggnads- och renoveringskostnader.

68 Domstolen erinrar oavsett vad ovan konstaterats om att gemenskapsrätten enligt fast rättspraxis inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se bland annat dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas m.fl., REG 1998, s. I-2843, punkt 20, av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis, REG 2000, s. I-1705, punkt 33, och av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H, REG 2005, s. I-1599, punkt 32).

69 Tillämpningen av gemenskapsbestämmelser kan nämligen inte utsträckas till att omfatta förfarandemissbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen (se, för ett motsvarande synsätt, bland annat dom av den 11 oktober 1977 i mål 125/76, Cremer, REG 1977, s. 1593, punkt 21, och av den 3 mars 1993 i mål C-8/92, General Milk Products, REG 1993, s. I-779, punkt 21, samt domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 51).

70 Principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig även på mervärdesskatteområdet.

71 Bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet (se dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 76).

72 Som domstolen vid upprepade tillfällen har erinrat om, skall gemenskapens lagstiftning vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda (se bland annat dom av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet, REG 2001, s. I-8853, punkt 43). Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning (se bland annat dom av den 15 december 1987 i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen, REG 1987, s. 5091, punkt 24, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz, REG 2004, s. I-4243, punkt 34).

73 Det framgår vidare av rättspraxis att en företagares val mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende reglerna för mervärdesskatten (se bland annat domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkt 22, och dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 33). 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, såsom generaladvokaten har erinrat om i punkt 85 i sitt förslag till avgörande, tvärtom rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas.

74 Av vad ovan anförts framgår att det för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet dels fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.

75 Det skall vidare framgå av de objektiva omständigheterna att de ifrågavarande transaktionernas huvudsakliga syfte varit att uppnå en skattefördel. Såsom generaladvokaten preciserat i punkt 89 i sitt förslag till avgörande är förbudet mot förfarandemissbruk nämligen inte relevant när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att uppnå skattefördelar.

76 Det ankommer på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning, i den mån gemenskapsrättens verkan inte hotas, pröva huruvida det föreligger omständigheter som påvisar ett sådant förfarandemissbruk i tvisten vid den nationella domstolen (se dom av den 21 juli 2005 i mål C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, REG 2005, s. I-7355, punkt 40).

77 Domstolen kan emellertid när den avger ett förhandsavgörande i förekommande fall bidra med preciseringar för att vägleda den nationella domstolen vid dennas tolkning (se bland annat dom av den 17 oktober 2002 i mål C-79/01, Payroll m.fl., REG 2002, s. I-8923, punkt 29).

78 Domstolen erinrar härvid om att syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet är att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat i samband med sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet säkerställer följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett denna verksamhets syften och resultat, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se bland annat dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, och domen i det ovannämnda målet Zita Modes, punkt 38).

79 Det följer av fast rättspraxis att artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet) och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i senare omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rätt (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177, punkt 24, domen i det ovannämnda målet Abbey National, punkt 26, och dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 29).

80 Det skulle strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet om skattskyldiga tilläts göra avdrag för all ingående mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i detta system eller med nationella

bestämmelser om införlivande av den hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den.

81 Domstolen erinrar, med avseende på omständigheten att de ifrågavarande transaktionerna skall ha till huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel, om att det åligger den nationella domstolen att fastställa de ifrågavarande transaktionernas verkliga innehåll och innebörd. Den kan härvid beakta att dessa transaktioner är helt konstruerade och vilka rättsliga, ekonomiska och personliga samband som föreligger mellan de aktörer som är delaktiga i planen att minska skattebördan (se, för ett motsvarande synsätt, domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 58).

82 Det framgår av beslutet om hänskjutande att VAT and Duties Tribunal anser att det enda syftet med de transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen var att uppnå en skattefördel.

83 Domstolen erinrar slutligen om att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att denna rätt i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., punkt 43).

84 Som domstolen tidigare har haft tillfälle att erinra om består avdragsrätten när den väl har uppkommit endast om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet (se bland annat dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl, REG 2000, s. I-4321, punkt 41, och i mål C-396/98, Schlossstraße, REG 2000, s. I-4279, punkt 42).

85 Den andra frågan skall därför besvaras med att sjätte direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör förfarandemissbruk.

86 För att konstatera att förfarandemissbruk 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 skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel.

Den andra frågan b

87 Med beaktande av de svar som avgetts på den första frågan a och den andra frågan b skall den första frågan b förstås så, att den hänskjutande domstolen vill veta under vilka villkor mervärdesskatt kan debiteras när förfarandemissbruk konstaterats.

Yttranden som har inkommit till domstolen

88 Förenade kungarikets regering anser att det är nödvändigt att bedöma de omständigheter som utgör stöd för att transaktionerna har en verklig ekonomisk grund och som är avgörande för huruvida syftena i sjätte direktivet uppnåtts.

89 I målet vid den nationella domstolen fastställde VAT and Duties Tribunal dessa omständigheter i sitt första avgörande, enligt följande:

a) Halifax ledde transaktionerna.

b) Halifax åtog sig att finansiera transaktionerna utan ränta.

c) Halifax behöll hela tiden besittningsrätten till fastigheterna och åtnjöt därför direkt fördelarna av byggnadsarbetena.

d) Halifax hade direkta avtalsförhållanden med de fristående byggnadsentreprenörerna i form av garantier.

e) Varken County eller Leeds Development hade någon väsentlig äganderätt.

Dessa omständigheter leder till slutsatsen att de fristående byggnadsentreprenörerna utförde arbetena för Halifax och innebär att resultatet står i överensstämmelse med sjätte direktivets syften.

Domstolens bedömning

90 Domstolen konstaterar inledningsvis att det inte finns någon bestämmelse i sjätte direktivet som avser frågan om debitering av mervärdesskatt. I detta direktiv anges endast, i artikel 20, vilka villkor som skall uppfyllas för att avdrag för ingående skatt skall kunna jämkas hos den som mottar en vara eller en tjänst (se beslut av den 3 mars 2004 i mål C-395/02, Transport Service, REG 2004, s. I-1991, punkt 27).

91 Det ankommer således i princip på medlemsstaterna att fastställa under vilka villkor staten i efterhand kan debitera mervärdesskatt, så länge det sker inom de gränser som följer av gemenskapsrätten (se beslutet i det ovannämnda målet Transport Service, punkt 28).

92 Det är väsentligt att härvid erinra om att de åtgärder som medlemsstaterna kan vidta med stöd av artikel 22.8 i sjätte direktivet, i syfte att uppnå en riktig uppbörd av skatten och förebygga skattebedrägeri, inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå sådana syften (se domen till de ovannämnda förenade målen Gabalfrisa m.fl., punkt 52, och beslutet i det ovannämnda målet Transport Service, punkt 29). De får därför inte tillämpas på ett sådant sätt att de äventyrar mervärdesskattens neutralitet, som är en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom gemenskapslagstiftningen på området (se dom av den 19 september 2000 i mål C-454/98, Schmeink & Cofreth och Strobel, REG 2000, s. I-6973, punkt 59).

93 Domstolen erinrar om att den omständigheten att förfarandemissbruk konstaterats inte behöver leda till en sanktionsåtgärd, vilket kräver tydligt och otvetydigt lagstöd. Däremot måste den medföra återbetalningsskyldighet, eftersom ett sådant konstaterande innebär att avdragen för ingående mervärdesskatt blivit helt eller delvis omotiverade (se, för ett motsvarande synsätt, domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 56).

94 Härav följer att de transaktioner som ingår i ett missbruksförfarande skall omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.

95 Skattemyndigheten har härvid befogenhet att retroaktivt begära återbetalning av de belopp som dragits av vid varje transaktion med avseende på vilka myndigheten anser att avdragsrätten missbrukats (domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 33).

96 Skattemyndigheten måste emellertid även undanta utgående skatt i senare omsättningsled för vilken den skattskyldige var konstruerat skattskyldig i samband med planen för minskning av skattebördan, och denne skall i förekommande fall återbetala överskjutande belopp.

97 Skattemyndigheten skall på samma sätt medge att en skattskyldig som, om de transaktioner som utgör förfarandemissbruk inte hade förelegat, hade haft rätt att dra av ingående mervärdesskatt för den första transaktion som inte utgör missbruk med stöd av bestämmelserna i avdragssystemet i sjätte direktivet.

98 Den första frågan b skall därför besvaras så, att när förfarandemissbruk konstaterats skall de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.

Rättegångskostnader

99 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 (stora avdelningen) följande:

1) **Sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa begrepp grundar sig på och även om de genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.**

2) **Sjätte direktivet skall tolkas så, att det utgör hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt innebär förfarandemissbruk.**

För att konstatera att förfarandemissbruk 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 skall även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel.

3) **När förfarandemissbruk konstaterats skall de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat.**

Underskrifter