FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. MAZÁK fremsat den 26. oktober 2010 [1]

I — Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører bl.a. fortolkningen af begrebet »misbrug«, hvortil der henvises i dommen i sag C-255/02, Halifax m.fl. [2], og dets anvendelse i dommene i sag C-425/06, Part Service [3], og sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin [4]. Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag, der føres mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og Weald Leasing Limited (herefter »Weald Leasing«) vedrørende beskatning af leasingtransaktioner foretaget af sidstnævnte.

II — Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

2. Churchill Group of Companies (herefter »Churchill-koncernen«) leverer overvejende ydelser, der er fritaget for merværdiafgift (moms) [5]. Churchill Management Limited (herefter »CML«) og dets datterselskaber, Churchill Accident Repair Centre (herefter »CARC«) og Weald Leasing [6], er medlemmer af Churchill-koncernen. CML og CARC har en godtgørelsessats af erlagt indgående moms på ca. 1 %, således at når de køber aktiver/udstyr, kan de kun fradrage 1 % af momsen på købet af førnævnte aktiver/udstyr [7]. Weald Leasings eneste handelsaktivitet består i at købe de/det pågældende aktiver/udstyr og dernæst lease dem/det til Suas Limited (herefter »Suas«). Weald Leasing er selvstændigt momsregistreret.

1 — Originalsprog: engelsk.
2 — Dom af 21.2.2006, Sml. I, s. 1609.
3 — Dom af 21.2.2008, Sml. I, s. 897.
4 — Dom af 22.5.2008, Sml. I, s. 4019.
5 — Jf. artikel 13, punkt B, i Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1) (herefter »sjette direktiv«), der bl.a. bestemmer, at medlemsstater skal fritage forsikringstransaktioner. Jf. nu artikel 135, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EU af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).
6 — Weald Leasing er et helejet datterselskab af CML og er selvstændigt momsregistreret.
7 — Jf. artikel 17, stk. 2 og 5, i sjette direktiv, jf. nu artikel 168 og 173 i momsdirektivet.

3. Suas er et selskab ejet af Churchill-koncernens momsrådgiver og hans kone, men Suas er ikke del af koncernen og er momsregistreret særskilt. Suas' eneste betydelige handelsaktivitet er at lease aktiver fra Weald Leasing og dernæst udlease dem til CML og CARC.

4. Når CML eller CARC havde brug for nyt udstyr, blev det købt af Weald Leasing, der leasede det til Suas, som dernæst udleasede det til CML eller CARC. Ved at anvende denne transaktionskæde undgik CML og CARC at skulle købe det udstyr, de havde brug for, direkte eller betale hele summen af den ikke-fradragsberettigede moms på disse køb i et engangsbeløb. Formålet med disse transaktioner var at opdele og sprede betalingen af beløbet for at udskyde Churchill-koncernens momspligt. CML og CARC blev ikke umiddelbart forpligtet til betaling af ikke-fradragsberettiget moms på de fulde omkostninger i forbindelse med det købte udstyr, men momspligtige af lejen af førnævnte udstyr, spredt over leasingaftalernes varighed.

5. Commissioners udfærdigede momsansættelser, der afviste Weald Leasings fradrag af den indgående moms, som Weald havde gjort gældende på de leasede aktiver i perioden oktober 2000 til oktober 2004, med den begrundelse, at de pågældende transaktioner ikke var økonomisk virksomhed, og at de udgjorde et misbrug af rettigheder. Weald Leasing anlagde sag til prøvelse af ansættelserne med den begrundelse, at transaktionerne ikke blev gennemført alene med det formål at opnå skattefordele, og at det at foretage afgiftspligtige leveringer ved leasing ikke var i strid med sjette direktivs formål. Efter at Domstolen afsagde dom i Halifax-sagen [8], opgav Commissioners argumentet om, at de pågældende leasingtransaktioner ikke var økonomisk virksomhed, og henholdt sig alene til et argument om, at ordningen udgjorde et misbrug.

6. Ved afgørelse af 7. februar 2007 fandt VAT and Duties Tribunal, at det væsentlige formål med de omhandlede transaktioner var at opnå en afgiftsfordel. Transaktionerne opfyldte følgelig den anden betingelse for at anvende doktrinen om misbrug som fastlagt i præmis 75 i Domstolens afgørelse i Halifax-sagen. VAT and Duties Tribunal fastslog i særdeleshed, at den ikke fandt »nogen af de andre af Churchill VAT Groups forklaringer på transaktionerne end opnåelse af afgiftsfordele på mindste måde overbevisende«. VAT and Duties Tribunal fandt, at indrømmelsen af en afgiftsfordel ikke var i strid med formålet med de omhandlede bestemmelser i sjette direktiv, og at den første betingelse i præmis 74 i Domstolens dom i sagen Halifax m.fl. således ikke var opfyldt. VAT and Duties Tribunal kunne intet finde i sjette direktiv, der angav, at en afgiftsfritaget erhvervsdrivende ikke kunne udskyde eller sprede byrden som følge af indgående afgift ved leasing,

8 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

heller ikke i situationer som i dette tilfælde, hvor Weald var et selskab, der var forbundet med CML og CARC. VAT and Duties Tribunal var endvidere af den opfattelse, at misbrug kun kunne opstå, ikke fra leasingkontrakterne i sig selv, men fra lejeprisen i henhold til leasingen og fra aftalerne med henblik på at undgå en foranstaltning fra Commissioners i henhold til Schedule 6 i Value Added Tax Act 1994 (herefter »momsloven 1994«) [9].

7. Commissioners appellerede denne afgørelse til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Det eneste spørgsmål, der var genstand for appelsagen, var, om den afgiftsfordel, som Churchill-koncernen opnåede, var i strid med sjette direktivs formål. Ved en afgørelse af 16. januar 2008 forkastede High Court of Justice of England & Wales, Chancery Division, Commissioners' appel med den begrundelse, at den omstændighed, at de pågældende transaktioner ikke havde forbindelse med normale forretningsmæssige transaktioner, ikke var tilstrækkelig til at fastslå, at der var tale om misbrug, eftersom den afgiftsfordel, som Churchill-koncernen opnåede ved de pågældende leasingtransaktioner, ikke var i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller nogen anden bestemmelse i sjette direktiv [10].

8. Det var i lyset af disse forhold, at Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) besluttede at udsætte sagen og anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Giver en struktur til leasing af aktiver eller en del heraf anledning til en afgiftsfordel i

9 — Schedule 6, stk. 1(1) i momsloven 1994 bestemmer følgende:
»Såfremt
a) værdien af en levering fra en afgiftspligtig person for et vederlag i penge (bortset fra dette stk.) er mindre end normalværdien, og
b) den person, der foretager leveringen, og den person, til hvem den foretages, er indbyrdes forbundet, og
c) leveringen er en afgiftspligtig levering, og den person, som leveringen foretages til, ikke i henhold til section 25 og 26 er berettiget til godtgørelse af hele momsen på leveringen,
kan Commissioners bestemme, at leveringens værdi skal ansættes til dens normalværdi.«

10 — High Court tiltrådte Commissioners' anbringende om, at CML, CARC, Weald og Suas ikke løb de sædvanlige økonomiske og kommercielle risici, der typisk var forbundet med leasing af aktiver. High Court tiltrådte, at leasingaftalerne var »kommercielt hule«, fordi de var så forskellige fra, hvad der kunne forventes af parter, der handlede på normale markedsvilkår og tilstræbte en adfærd, som om der var tale om normale forretningsmæssige transaktioner. High Court accepterede også, at skønt leasingaftalerne ikke var proformaaftaler og trods forsøg på at give det udseende af normale kommercielle aftaler, var transaktionerne kunstige i den forstand, at hvis hovedformålet ikke havde været at opnå en afgiftsfordel, ville de aldrig være blevet foretaget i en erhvervsmæssig sammenhæng. High Court tiltrådte følgelig, at transaktionerne faldt uden for parternes almindelige forretningsmæssige transaktioner. Efter at High Court havde henvist til præmis 69-80 i Domstolens dom i sagen Halifax m.fl. (jf. fodnote 2), konkluderede den imidlertid, at alene fordi en ordning faldt uden for almindelige forretningsmæssige aktiviteter, var dette ikke ensbetydende med, at der var tale om misbrug. I den forbindelse bemærkede High Court, at Domstolen ikke henviste til »almindelige forretningsmæssige transaktioner« hverken i præmis 74 eller i præmis 86 i dens afgørelse, da den fastlagde den første betingelse for anvendelse af princippet om misbrug. High Court konkluderede, at hvis Domstolen havde ment, at henvisningerne til »almindelige kommercielle transaktioner« i præmis 69 og 80 i dens afgørelse i sagen Halifax m.fl. var af betydning, ville den have givet en nærmere forklaring på, hvad den mente med dette udtryk.

strid med sjette direktiv som omhandlet i præmis 74 i [...] dommen i sagen Halifax m.fl. under omstændigheder som i denne sag, hvor en i betydelig grad fritaget erhvervsdrivende indfører en struktur til leasing af aktiver, der involverer en mellemliggende tredjemand, i stedet for at købe aktiver direkte?

2) Udgør det — under hensyn til at sjette momsdirektiv omhandler leasing af aktiver ved fritagne eller delvis fritagne erhvervsdrivende og under hensyn til Domstolens henvisning til »almindelige kommercielle transaktioner« i præmis 69 og 80 i dommen i sagen Halifax m.fl. og i præmis 27 i sag C-162/07, Ampliscientifica, og endvidere til manglen på en sådan henvisning i sag C-425/06, Part Service — et misbrug, at en fritaget eller delvis fritaget erhvervsdrivende leaser aktiver, selv om han som led i sine almindelige kommercielle transaktioner ikke beskæftiger sig med leasingtransaktioner?

3) Hvis spørgsmål 2 besvares bekræftende:

a) Hvad er relevansen af »almindelige kommercielle transaktioner« i forbindelse med præmis 74 og 75 i dommen i sagen Halifax m.fl.: Er begrebet relevant for præmis 74 eller præmis 75 eller for begge?

b) Er henvisningen til »almindelige kommercielle transaktioner« en henvisning til:

1) transaktioner, som den pågældende afgiftspligtige person typisk beskæftiger sig med

2) transaktioner, som to eller flere parter beskæftiger sig med på armslængde vilkår

3) transaktioner, som er erhvervsmæssigt levedygtige

4) transaktioner, som skaber de kommercielle byrder og risici, der typisk forbindes med relateret kommercielt udbytte

5) transaktioner, som ikke er kunstige, for så vidt som de har erhvervsmæssigt indhold

6) andre typer eller kategorier af transaktioner?

4) Hvad er en egnet omdefinering, såfremt strukturen til leasing af aktiver eller en del heraf konstateres at udgøre misbrug? Skal den nationale ret eller afgiftsmyndighed:

a) bortse fra den mellemliggende tredjemands eksistens og bestemme, at momsen betales til lejens normalværdi

b) omdefinere leasingstrukturen til et direkte køb, eller

c) omdefinere transaktionerne på en anden måde, som enten retten eller afgiftsmyndigheden mener er et egnet middel til at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget?«

III — Retsforhandlingerne ved Domstolen

9. Der er indgivet skriftlige indlæg af Weald Leasing, den græske regering, Irland, den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen. Alle undtagen den italienske regering afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 3. juni 2010.

IV — Indledende bemærkninger

10. Efter Domstolens dom i sagen Halifax m.fl. er det klart, at princippet om forbud mod retsmisbrug, som det er fastsat i Domstolens retspraksis, og som forhindrer, at EU-retten benyttes til at understøtte misbrug eller svigagtige formål, også gælder i momssager. Dog må udvidelsen af princippet om retsmisbrug til momsområdet ikke gøre indgreb i retssikkerhedsprincippet eller i en erhvervsdrivendes frihed til at strukturere sin virksomhed eller vælge transaktioner med henblik på at afholde mindre moms [11].

11. I betragtning af, at et retsmisbrug inden for momsområdet opstår uagtet den omstændighed, at en erhvervsdrivende har overholdt momslovgivningen formelt, er jeg af den opfattelse, at det pågældende princip

11 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 69-73.

kun må anvendes i undtagelsestilfælde, hvor misbruget er åbenbart, og man skal være tilbageholdende med enhver form for berigtigende foranstaltning, som udelukkende skal svare til omfanget af det pågældende misbrug. Domstolen fastslog i sagen Halifax m.fl., at konstatering af et misbrug ikke må føre til en sanktion, uden at der foreligger en klar og utvetydig hjemmel herfor. [12]. Snarere må de transaktioner, der indgår i misbruget, omdefineres med henblik på at retablere den situation, som ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget [13].

12. I dommen i sagen Halifax m.fl. opstillede Domstolen et toleddet kriterium, der skal være opfyldt for at nå til konstatering af misbrug. For det første kræves det, at de pågældende 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 imod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel [14].

13. Det toleddede kriterium er, som anført af den græske regering, af kumulativ karakter. For at fastslå, at der foreligger et misbrug af momsbestemmelserne, er det derfor ikke tilstrækkeligt at bevise, at en bestemt transaktion indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, og end ikke, at transaktionen i det væsentlige er rettet mod eller ikke har anden rationel forklaring end opnåelsen af en sådan fordel. At konkludere andet ville undergrave en erhvervsdrivendes anerkendte frihed til at reducere sit afgiftstilsvar [15]. Derfor er det nødvendigt at gå videre og fastslå, at transaktionerne resulterer i en afgiftsfordel, der ville stride imod formålet med sjette direktiv og den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet.

14. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den anden del af kriteriet i dommen i sagen Halifax m.fl. er opfyldt i hovedsagen, idet VAT and Duties Tribunal fastslog, at formålet med de pågældende leasing- og udleasingaftaler i hovedsagen overvejende var at opnå en afgiftsfordel. Ifølge forelæggelsesafgørelsen resulterede aftalerne bl.a. i en cash flow-fordel for CARC og CML.

15. Forelæggelsesafgørelsen anfører endvidere, at lejen i henhold til leasingen blev holdt lav, for jo højere leje, desto højere ville den

12 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 93.

13 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 94.

14 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 74 og 75.

15 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 73.

moms, der ikke kunne foretages fradrag for, blive for CML og CARC. Endvidere fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at i henhold til leasingaftalen mellem Weald Leasing og Suas var lejen for aktiverne beregnet således, at 100 % af omkostningerne til Weald Leasing var tilbagebetalt på ti år, uden hensyntagen til den forventede levetid af det pågældende aktiv/udstyr.

V — Det første og fjerde spørgsmål

16. Med det første spørgsmål søger den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om de ovennævnte aftaler eller dele heraf giver anledning til en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride imod formålet med sjette direktiv og den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet.

17. Weald Leasing gør gældende, at på momsområdet er en af afgiftsfordelene ved leasing for fritagne eller delvis fritagne erhvervsdrivende muligheden for at sprede den indgående moms, der ikke kan fradrages, over hele lejemålets varighed. Denne afgiftsfordel er dog ikke i sig selv tilstrækkelig til at udgøre et misbrug, da den ganske enkelt er den fiskale virkning af virksomhedens beslutning, som der udtrykkeligt er taget højde for i sjette direktiv. Den udgør ikke misbrug, da den ikke er opnået retsstridigt. CML og CARC havde navnlig ikke gjort forsøg på at få fradrag for mere af deres indgående moms, end de var berettiget til. Mens Weald Leasing opnåede en cash flow-fordel, var der ikke nogen decideret afgiftsbesparelse, og en sådan besparelse var heller ikke tilsigtet. Ifølge Weald Leasing er dette en vigtig forskel mellem den foreliggende sag og sag C-223/03 [16], da den eneste del af leasingaftalerne, der kunne betragtes som potentielt misbrug, er lejeniveauet. Weald Leasing bemærker, at den eneste lovbestemmelse, der muligvis er overtrådt, er Schedule 6, stk. 1, i momsloven 1994, hvilket er en national lovbestemmelse, der ikke gennemfører en bestemmelse i sjette direktiv. Den er snarere en undtagelse fra hovedreglen om værdiansættelse i artikel 11, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, som er fastsat i henhold til en fravigelse for Det Forenede Kongerige i medfør af artikel 27, stk. 2, i samme direktiv. Sådanne fravigelser giver ikke anledning til rettigheder eller forpligtelser i henhold til fællesskabsretten (nu EU-retten) [17]. Derfor gælder EU-rettens doktrin om misbrug ikke

16 — Dom af 21.2.2006, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751.

17 — Dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 28.

overtrædelser af Schedule 6, stk. 1, som udelukkende er et nationalretligt anliggende.

18. Det Forenede Kongeriges regering gør gældende, at selv om det formelt ser ud som leasing, blev de pågældende aftaler ikke udført på normale markedsvilkår og var et kreativt og kunstigt forsøg på at skjule den underliggende handelsmæssige og økonomiske virkelighed, nemlig at Churchill-koncernen gennem CML og CARC udvalgte og købte aktiver til brug i dens fritagne forsikringsvirksomhed. Weald Leasing søgte dermed at opnå afgiftsfordele uden at skulle bære de tilknyttede økonomiske og handelsmæssige byrder. Den græske regering gør gældende, at formålet og virkningen med den pågældende leasingordning var, at CARC's og CML's opkøb af aktiver blev beskattet anderledes end lignende opkøb, der foretages af deres konkurrenter, der tilbyder lignende ydelser. Anvendelsen af denne ordning er i strid med princippet om afgiftsmæssig lighed og i forlængelse heraf med princippet om afgiftsneutralitet. Irland gør gældende, at Churchill-koncernen leverer 99 % fritagne ydelser, og i det omfang, dens indgående moms ikke kan fradrages, skal det sjette direktiv anses for at bestemme, at denne afgiftsbyrde skal afvikles, umiddelbart når afgiftspligten indtræder, med henblik på at den videregives til den endelige forbruger. Weald Leasing og Suas er hovedsagligt, om ikke udelukkende, mekanismer til at undgå dette, og da de er åbenlyst kunstige, udgør de et misbrug. Irland gør gældende, at alle eller størstedelen af leasingaftalerne er kunstige og dermed udgør misbrug og ikke kun lejebetalingens niveau. Den italienske regering gør gældende, at en leasingstruktur, der har til formål at sætte en overvejende fritaget afgiftspligtig person i stand til at fradrage det fulde beløb af indgående moms, der er betalt på varer eller tjenesteydelser, der er købt til hans virksomhed, er i strid med princippet om momsens afgiftsneutralitet som fastsat i sjette direktiv.

19. Kommissionen gør gældende, at leasing af aktiver ikke giver anledning til en afgiftsfordel, der er i strid med formålet med momslovgivningen. Der er ingen forskel i økonomisk henseende for staten, alt efter om aktiverne er købt eller lejet. Selv om udsættelsen af skattebyrden af skatteyderen kan opfattes som udgørende en cash flow-fordel, betaler han for den fordel i det lange løb. Kommissionen gør ligeledes gældende, at brugen af et koncernbundet leasingselskab ikke i sig selv udgør et retsmisbrug. Den reelle risiko for misbrug under sådanne omstændigheder ligger i muligheden for, at skatteyderen kan manipulere leasingydelsesbeløbet for at reducere sin momsydelse. Kommissionen bemærker, at indsættelsen af Suas udelukkende synes at have haft det formål at forhindre skattemyndighederne i at kontrollere og gennemgå beregningen af beskatningsgrundlaget. Denne transaktion synes dermed at opfylde første del af kriteriet i dommen i sagen Halifax m.fl.

En transaktion, der sigter på at forhindre en effektiv håndhævelse af momsreglerne, skal anses for svarende til en, der tilsigter at opnå en fordel, som er i strid med formålet med disse regler.

20. Jeg mener, ligesom Kommissionen har anført i sit indlæg, at en erhvervsdrivende i princippet er fri til at vælge, hvorvidt han vil købe eller lease aktiver/udstyr [18] til erhvervsmæssig brug. Desuden er den omstændighed, at en momsfritaget erhvervsdrivende vælger at indgå i en leasingaftale med hensyn til aktiver/udstyr frem for at købe dem direkte for at nyde en mere fordelagtig behandling i henhold til momslovgivningen ved at udskyde [19] sin momsbyrde, ikke i sig selv tilstrækkelig til at underbygge en konstatering af, at et misbrug af den pågældende lovgivning har fundet sted. Når en erhvervsdrivende vælger at lease udstyr, betaler han moms på den periodiske leje over lejemålets varighed i stedet for en engangsbetaling af moms på købet af dette udstyr. Jeg anser ikke en sådan transaktion for i sig selv at stride imod formålet med sjette direktiv og den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet. Jeg mener, at transaktionerne ikke nødvendigvis er i strid med princippet om afgiftsneutralitet. Som anført af Weald Leasing og Kommissionen, medfører leasing, i modsætning til køb, af udstyr ikke i sig selv, at den erhvervsdrivende betaler mindre moms eller fradrager mere moms, end den pågældende erhvervsdrivende er berettiget til. Følgelig er der ingen iboende momsbesparelse ved leasing i stedet for køb af udstyr, selv om der kan være cash flow-fordele for den erhvervsdrivende.

21. Jeg mener, at etableringen og brugen af et helejet eller »koncernbundet« datterselskab, i dette tilfælde Weald Leasing, der i momshenseende er en separat og selvstændig skatteyder [20], med det eneste formål at opnå en

18 — Leasing af udstyr udgør i princippet en levering af tjenesteydelser i henhold til artikel 6, stk. 1, i sjette direktiv og artikel 24, stk. 1, i momsdirektivet.

19 — Jeg bemærker, at Irland i modsætning hertil gør gældende i dets skriftlige indlæg, at afgiftneutralitetsprincippet kræver, at en person, der ikke er berettiget til afgiftsfradrag ved afgiftens forfald, bør være forpligtet til at bære den ikke-fradragsberettigede byrde ved at betale afgiften på dette tidspunkt.

20 — I henhold til artikel 4 i sjette direktiv forstås ved en afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en form for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

afgiftsfordel i form af en udsættelse af moms, ikke er et egentligt misbrug, da en sådan fordel kunne opnås ved at indgå en leasingaftale på normale markedsvilkår med en uafhængig tredjepart [21]. Det forhold, at en stort set momsfritaget erhvervsdrivende indfører en struktur for leasing af aktiver, hvori indgår en uafhængig tredjepart eller et helejet datterselskab, som er selvstændigt momsregistreret, i stedet for at købe aktiverne direkte, for at udskyde betalingen af moms, der ikke kan fradrages, giver således ikke i sig selv anledning til en afgiftsfordel, der er i strid med formålet med sjette direktiv. Hvis lejen i henhold til leasingkontrakterne imidlertid er fastsat på et kunstigt lavt niveau, der ikke afspejler vilkårene på det åbne marked, hvorved det momspligtige beløb bliver kunstigt reduceret, ville den del af transaktionen, der omhandler lejeniveauet, snarere end selve leasingen, efter min mening være i strid med formålet med sjette direktiv og den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet.

22. Med hensyn til aftalerne vedrørende Suas anfører forelæggelsesafgørelsen, at indsættelsen af nævnte selskab mellem Weald Leasing og CARC og CML betyder, at Commissioners ikke var i stand til at træffe en Schedule 6-foranstaltning (momslov 1994). Det synes at fremgå, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, at for at Commissioners kan træffe en Schedule 6-foranstaltning, som medfører, at værdien af en levering beregnes til dens værdi på det åbne marked, skal Commissioners bl.a. påvise, at personen, der foretager leveringen og personen, der modtager den, er forbundne [22], og at leveringen var fastsat til mindre end dens normale markedsværdi.

21 — Jf. analogt dom af 27.1.2000, sag C-23/98, Heerma, Sml. I, s. 419. I den sag fastslog Domstolen, at en selskabsdeltager, der udlejer en fast ejendom til det selskab, han deltager i, hvilket selskab selv er en afgiftspligtig person, optræder selvstændigt som omhandlet artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv. Domstolen bemærkede, at der ikke var noget arbejdstager-arbejdsgiverforhold, således som det anvendes i sjette direktivs artikel 4, stk. 4, første afsnit, mellem selskabet og deltageren, der ville udelukke deltagerens selvstændighed. Selskabsdeltageren handlede i eget navn ved at leje fast ejendom til selskabet, på sine egne vegne og eget ansvar, selv om han samtidig var direktør i det lejende selskab. Det følger derfor efter min opfattelse, at den blotte tilstedeværelse af et tæt forhold mellem to forskellige skatteydere ikke er tilstrækkeligt for, at skattemyndighederne kan behandle de pågældende skatteydere som en enkelt person. Jf. i modsætning hertil dom af 18.10.2007, sag C-355/06, van der Steen, sml. I, s. 8863. I den sag fastslog Domstolen, at der var et arbejdstager-arbejdsgiverforhold mellem et selskab og en direktør i samme selskab. Domstolen fastslog for det første, at selskabet betalte direktøren en fast månedsløn og årlige feriepenge. Selskabet trak indkomstskat og sygesikringsbidrag fra hans løn. For det andet bemærkede den, at på det tidspunkt, hvor han leverede tjenesteydelser i sin egenskab af ansat, handlede direktøren ikke i eget navn, på egne vegne og for egen regning, men på selskabets vegne og for dets regning. For det tredje bar direktøren ikke nogen af de økonomiske forretningsmæssige risici, når han fungerede som direktør for selskabet, og når han udøvede sin virksomhed inden for rammerne af de transaktioner, som blev gennemført af selskabet i forhold til tredjemænd.

22 — Det fremgår af sagens akter, at hvis de pågældende leasingaftaler ikke havde involveret Suas, der ikke er en del af Churchill-koncernen og ikke er formelt forbundet med Weald Leasing eller CARC eller CML, ville de nationale skattemyndigheder have kunnet bestemme, at værdien af de pågældende leveringer skulle fastsættes til den normale markedsværdi.

23. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Weald Leasing selv gjorde gældende ved den forelæggende ret, at »[d]en virkelige afgiftsfordel, som deltagerne opnåede, skyldtes indsættelsen af Suas, hvilket forhindrede en Schedule 6-foranstaltning«. Weald Leasing gør i sine indlæg til Domstolen gældende, at retsmisbrugsprincippet kun gælder afgiftsfordele, der er i strid med fællesskabsretlige bestemmelser, og ikke forsøg på at omgå national ret.

24. Jeg mener ikke, at Weald Leasings argument kan godtages. Det fremgår af sagens akter, der er forelagt Domstolen, og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, at Schedule 6, stk. 1, i momslov 1994 blev gennemført i henhold til en fravigelse i medfør af sjette direktivs artikel 27 [23]. Efter min mening er bestemmelser i den nationale lovgivning, der er vedtaget i overensstemmelse med fravigelserne, som hjemles i sjette direktivs artikel 27, og som er en integrerende del af den nationale momsordning, bindende for en afgiftspligtig person ifølge national ret [24] og kan påberåbes af en medlemsstats skattemyndigheder ved de nationale domstole mod den pågældende person [25]. Med hensyn til de nationale domstoles anvendelse af retsmisbrugsprincippet som fastsat i dommen i sagen Halifax m.fl., er en sondring mellem nationale bestemmelser, der gennemfører sjette direktivs bestemmelser, og de, som er vedtaget i fuld overensstemmelse med en fravigelse tilladt i henhold til nævnte direktiv, efter min mening unaturlig og risikerer at undergrave den nationale momsordnings integritet og, indirekte, Unionens momsordning.

25. Jeg er derfor af den opfattelse, at retsmisbrugsdoktrinen, som den er fastsat i dommen i sagen Halifax m.fl. [26], gælder misbrug af nationale bestemmelser, der er vedtaget i fuld overensstemmelse med betingelserne i sjette

23 — Artikel 27, stk. 1, i sjette direktiv bestemmer, at »Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse […]«. Proceduren for meddelelse af en sådan tilladelse er fastsat i artikel 27, stk. 2 og 4, i sjette direktiv. I henhold til artikel 27, stk. 5, kam »[d]e medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, […] opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen, er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium«.

24 — Jf. analogt Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 20-28. Jeg er af den opfattelse, at denne dom fastslår, at en skatteyder ikke kan aflede en umiddelbart gennemtvingelig ret i henhold til EU-retten med hensyn til undtagelser og fravigelser vedtaget af en medlemsstat i henhold til sjette direktiv. Jf. dog generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i nævnte sag, hvor hun faktisk erklærer, at en skatteyder kan aflede både en national ret og en EU-ret. Jf. punkt 43 i nævnte forslag til afgørelse.

25 — Jf. analogt dom af 13.2.1985, sag 5/84, Direct Cosmetics, Sml. s. 617, præmis 37.

26 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

direktivs artikel 27. Hvad angår anvendelsen af nævnte princip i hovedsagen, som er den nationale domstols opgave, mener jeg, at brugen af en rent kunstig struktur, som hovedsagligt er udformet for at opnå en afgiftsfordel ved at forhindre skattemyndighederne i at bestemme, i henhold til bestemmelserne vedtaget i fuld overensstemmelse med sjette direktiv, at værdien af leasingaftalerne mellem forbundne personer skal fastsættes til den normale markedsværdi, udgør et misbrug.

26. Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvordan den skal omdefinere aftalerne i tilfælde af, at den omhandlede struktur til leasing af aktiver, eller dele af den, konstateres at udgøre et misbrug.

27. Domstolen fastslog i præmis 94 i dommen i sagen Halifax m.fl., at misbrugstransaktioner skal omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget. Det følger af min vurdering af det første spørgsmål vedrørende eksistensen og omfanget af misbruget i hovedsagen, at hvis en national ret konkluderer, at indsættelsen af Suas i de pågældende aftaler var kunstigt konstrueret med det væsentlige formål at forhindre en Schedule 6, stk. 1-foranstaltning (momsloven 1994) for at opnå en afgiftsfordel, bør Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, som angivet af Kommissionen i dens indlæg, være berettiget til at behandle transaktionskæden i hovedsagen som Weald Leasings leasinger til CML og CARC og derved sikre, at merværdiafgiften betales af leasingernes normale markedsværdi [27].

28. Hvis en rent kunstig struktur er indført i leasingaftaler for at forhindre skattemyndighederne i — i henhold til nationale bestemmelser vedtaget i fuld overensstemmelse med sjette direktiv — at bestemme, at værdien af aftalerne mellem forbundne personer skal ansættes til at være deres normale markedsværdi, skal de omhandlede aftaler omdefineres ved at se bort fra tilstedeværelsen af nævnte struktur.

27 — Dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2. En vurdering af en leasingaftales normale markedsværdi indebærer nødvendigvis hensyntagen til aftalernes varighed på baggrund af arten af de/det pågældende aktiver/udstyr.

VI — Det andet og det tredje spørgsmål

29. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt det udgør et misbrug, når en fritaget, eller delvis fritaget, erhvervsdrivende leaser aktiver, selv om han som led i sine »almindelige kommercielle transaktioner« ikke beskæftiger sig med leasingtransaktioner. Med det tredje spørgsmål stiller den forelæggende ret en række spørgsmål vedrørende fortolkningen og anvendelsen af begrebet »almindelige kommercielle transaktioner«.

30. Udtrykket »almindelige kommercielle transaktioner« benyttes i to præmisser i dommen i sagen Halifax m.fl.. I præmis 69 i dommen i sagen Halifax m.fl. formulerede Domstolen et overordnet princip om, at transaktioner, der ikke udføres som led i almindelige kommercielle transaktioner, vil blive anset for misbrug, når deres formål er retsstridigt at opnå fordele hjemlet i EU-retten. I præmis 80 i samme dom fastslog Domstolen, at »[s]åfremt 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«. Domstolen fastslog dernæst i præmis 81 i dommen i sagen Halifax m.fl., at »[h]vad angår det andet element [af det toleddede kriterium], 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 egentlige 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«.

31. Henvisningen til »almindelige kommercielle transaktioner« forekommer imidlertid ikke i Part Service-dommen [28], selv om Domstolen anvender det toleddede kriterium som fastsat i præmis 74 og 75 i dommen i sagen Halifax m.fl. [29]. I Ampliscientifica og Amplifin-dommen [30] fastslog Domstolen i præmis 27 and 28, at »princippet om forbud mod misbrug af beføjelser sigter på, i særdeleshed på momsområdet, at [EU-]retten ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i

28 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.
29 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.
30 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i [EU-]retten. Virkningen af dette princip er derfor et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel«.

32. Jeg mener ikke, at udtrykket »almindelige kommercielle transaktioner« kræver en undersøgelse af en specifik erhvervsdrivendes »typiske« forretningsaktivitet [31]. Følgelig er begrebet »almindelige kommercielle transaktioner« i sammenhæng med afgiftsmisbrug uafhængigt af de transaktioner, en skatteyder sædvanligvis udfører. Et forsøg på at uddestillere en bestemt erhvervsdrivendes typiske eller sædvanlige kommercielle transaktioner er efter min opfattelse i sin natur et uforudsigeligt foretagende [32] og kan dermed ikke benyttes i forbindelse med skattelovgivning, hvor retssikkerhed er påkrævet.

33. En vurdering af, hvorvidt en transaktion er udført i sammenhæng med »normale forretningsmæssige transaktioner«, henviser efter min opfattelse til anden del [33] af det toleddede kriterium, der er fastsat i Halifax-dommen, og dermed til arten af den pågældende transaktion eller ordning, og hvorvidt den er en rent kunstig konstruktion, som snarere er indført med det hovedformål at opnå en afgiftsfordel end af andre forretningsmæssige årsager [34]. I den henseende er de retlige, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der er involveret i ordningen til nedsættelse af skattebyrden [35], relevante, og det er således relevant, om parterne i transaktionen opererer på normale markedsvilkår [36]. Endvidere er spørgsmålet, om en transaktion medfører forretningsmæssige byrder og risici, som typisk forbindes med sådanne transaktioner, relevant for vurderingen af transaktionens kunstige karakter, og dermed hvorvidt hovedformålet er at opnå en afgiftsfordel. Jeg bemærker endvidere, at det er den objektive karakter af transaktionen [37], som er relevant i en sådan vurdering, snarere end skatteyderens subjektive motiver.

31 — På trods af brugen af udtrykket »*deres* normale forretningsmæssige transaktioner« (min fremhævelse) i præmis 80 i dommen i sagen Halifax m.fl. (nævnt ovenfor i fodnote 2).

32 — Ikke mindst fordi en erhvervsdrivendes forretningstransaktioner kan ændre og udvikle sig over tid.

33 — Jf. derfor præmis 75 i dommen i sagen Halifax m.fl. (nævnt ovenfor i fodnote 2).

34 — Den forelæggende ret har benyttet udtrykket »erhvervsmæssigt levedygtige« i spørgsmål 3, b), 3. Da dette udtryk kan fortolkes således, at der er tale om en transaktion, som har en rentabel karakter, undlader jeg at bruge det pågældende udtryk.

35 — Jf. dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 81.

36 — Efter min mening skal den forelæggende ret undersøge og afveje alle gældende kontraktvilkår og relevante omstændigheder.

37 — Jf. præmis 75 i dommen i sagen Halifax m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 2.

VII — Forslag til afgørelse

34. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Court of Appeal (England & Wales), således:

»1) Det forhold, at en stort set momsfritaget erhvervsdrivende i stedet for direkte at købe aktiver indfører en struktur til leasing af aktiver, hvori indgår en uafhængig tredjemand eller et helejet datterselskab, som er selvstændigt momsregistreret, hvormed det tilsigtes at udskyde betalingen af moms, der ikke kan fradrages, medfører ikke i sig selv en afgiftsfordel, der strider imod formålet med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

2) Brugen af en rent kunstig struktur, der i det væsentlige er udformet med henblik på opnåelse af en afgiftsfordel ved at forhindre skattemyndighederne i — i henhold til bestemmelserne i national ret, der er vedtaget i fuld overensstemmelse med sjette direktiv 77/388 — at bestemme, at værdien af leasingaftaler mellem forbundne personer skal fastsættes til at deres normale markedsværdi, udgør et misbrug.

3) Når det er fastslået, at der foreligger et misbrug, skal de herved foretagne transaktioner omdefineres således, at den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget, retableres. Hvis en rent kunstig struktur er indført i leasingaftaler hovedsageligt for at forhindre skattemyndighederne i at bestemme, at værdien af disse aftaler mellem

forbundne personer skal fastsættes til den normale markedsværdi, skal disse aftaler omdefineres ved at bortse fra eksistensen af den omhandlede struktur.

4) Begrebet »almindelige kommercielle transaktioner« i forbindelse med merværdiafgiftsmisbrug er uafhængigt af de transaktioner, som en skatteyder typisk eller sædvanligvis beskæftiger sig med. En vurdering af, om en transaktion er foretaget i sammenhæng med »almindelige kommercielle transaktioner«, henviser til karakteren af den pågældende transaktion eller ordning, og hvorvidt den er en rent kunstig konstruktion, som hovedsageligt er indført for at opnå en afgiftsfordel i stedet for af andre forretningsmæssige årsager. De retlige, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de erhvervsdrivende, der er involveret i en ordning til nedsættelse af skattebyrden, og således spørgsmålet, om parterne i transaktionen opererer på normale markedsvilkår, samt spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion medfører forretningsmæssige byrder og risici, som typisk forbindes med sådanne transaktioner, er relevante for vurderingen af transaktionens karakter.«