FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. MAZÁK

fremsat den 30. september 2010 [1]

I — Indledning

1. Ved kendelse af 10. juli 2009, som Domstolen modtog den 21. juli 2009, har Court of Session of Scotland (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«).

2. Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«), som Det Forenede Kongeriges myndighed med ansvar for opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) og andre skatter og afgifter, og RBS Deutschland Holdings GmbH (herefter »RBSD«) om Commissioners' afslag på at godkende fradrag for moms på køb af motorkøretøjer anvendt til grænseoverskridende leasing i Fællesskabet.

3. Den forelæggende ret søger ved sine spørgsmål for det første i det væsentlig oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at skattemyndighederne i en medlemsstat er berettigede til at nægte fradrag for (indgående) moms i forbindelse med køb af biler til leasing under omstændigheder som de i den foreliggende sag, hvor der ikke blev pålagt (udgående) moms på billeasingtransaktionerne hverken i denne medlemsstat eller i en anden medlemsstat.

4. For det andet ønsker den forelæggende ret vejledning om, hvorvidt de omhandlede transaktioner kan anses for at udgøre »misbrug« som omhandlet i Domstolens afgørelse i sagen Halifax m.fl. [3].

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — EFT L 145, s. 1; den affattelse af sjette direktiv, som er relevant i denne sag, og som jeg henviser til i forslaget, er den, der følger af ændringerne som følge af Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EUT L 376, s. 1) og Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (EUT L 102, s. 18).

3 — Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609 (herefter »Halifax-dommen«).

II — Relevante retsforskrifter

A — *Sjette direktiv*

5. Sjette direktivs artikel 5 bestemmer, for så vidt det er relevant:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]

4. Som levering i henhold til stk. 1 anses endvidere:

[…]

b) faktisk overdragelse af et gode i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af et gode for et bestemt tidsrum eller salg af et gode på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[…]«

6. Sjette direktivs artikel 6 er affattet således:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[…]«

7. Sjette direktivs artikel 8, stk. 1, fastsætter at:

»1. Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes […]

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen.

[…]«

8. Sjette direktivs artikel 9 bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.[…]«

9. Sjette direktivs artikel 17 med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« bestemmer, i det omfang bestemmelsen er relevant:

»[…]

2. 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 for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[…]«

B — *Relevant national lovgivning*

10. Schedule 4, paragraph 1(2) i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994), der indeholder en definition af begrebet »levering af goder«, fastsætter følgende:

»Hvis ihændehavelsen af et gode overføres —

a) ifølge en aftale om salg af goderne

eller

b) ifølge aftaler, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, at ejendomsretten også vil blive erhvervet på et tidspunkt i fremtiden (som er fastsat af eller kan bestemmes ud fra aftalerne, men under alle omstændigheder ikke senere end det tidspunkt, hvor goderne er fuldt og helt betalt) —

er der således i begge tilfælde tale om levering af et gode.«

11. Ifølge denne regel anser den nationale lovgivning kun leasing for at være levering af goder, hvis det foregår under betingelser, hvor ejendomsretten til de leasede goder ved udløbet af aftalen vil blive erhvervet at brugeren eller af en tredjemand. Leasing anses i andre tilfælde for at være levering af tjenesteydelser i henhold til section 5(2)(b) i VAT Act, som bestemmer, at alt hvad der ikke udgør levering af goder, men som ydes »mod vederlag«, udgør levering af tjenesteydelser.

III — Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

12. RBSD er et selskab, der er registreret i Tyskland, og som driver virksomhed ved ydelse af bank og leasingtjenester. RBSD er et medlem af Royal Bank of Scotland Group. Det har ikke noget forretningssted i Det Forenede Kongerige, men det er momsregistreret i landet som en ikke-etableret afgiftspligtig person.

13. I januar 2000 blev Vinci plc (herefter »Vinci«), som er et selskab uden for koncernen, der er registreret i Det Forenede Kongerige, via Lombard North Central plc introduceret for RBSD med henblik på at RBSD skulle levere finansiering af leasing til Vinci. Til det formål indgik RBSD et antal aftaler med Vinci Group den 28. marts 2001.

14. Først købte RBSD motorkøretøjer i Det Forenede Kongerige fra Vinci Fleet Services (herefter »VFS«), som er et datterselskab til Vinci. VFS havde anskaffet bilerne fra bilforhandlere i Det Forenede Kongerige.

15. For det andet indgik RBSD og VFS en »salgsoption-aftale« om de samme biler. I henhold til aftalens bestemmelser gav VFS RBSD en option til at kræve, at VFS tilbagekøbte biler, som havde været genstand for en leasingaftale mellem RBSD og et selskab i Vinci-koncernen.

16. For det tredje blev en aftale med en løbetid på to år indgået, benævnt »Master Lease Agreement« (hovedleasingaftale), i hvilken RBSD optrådte som udlejer og Vinci plc som

leasingtager vedrørende udstyr, der i bilag til aftalen angives om motorkøretøjer. Ved leasingaftalens udløb var Vinci forpligtet til at betale RBSD hele den resterende værdi af bilerne. Hvis RBSD imidlertid (som det var partnernes forventning) solgte bilerne til tredjemand, ville Vinci være berettiget til eller forpligtet til at betale forskellen mellem bilernes salgspris og deres restværdi, afhængig af omstændighederne.

17. I perioden fra den 28. marts 2001 til den 29. august 2002 opkrævede RBSD leje af Vinci på 335 977 GBP uden at opkræve moms af denne leje.

18. Den 29. august 2002 overførte RBSD leasingaftalerne til et tysk datterselskab i Royal Bank of Scotland Group, Lombard Leasing GmbH (herefter »LL«). LL opkrævede derefter leje på 1 682 876 GBP af Vinci i perioden fra den 29. august 2002 til den 27. juni 2004 og opkrævede ikke moms af disse lejebeløb.

19. Efterfølgende og indtil den 15. december 2004 benyttede LL salgsoptionen i forhold til VFS for de biler, der var omfattet af leasingaftalerne. VFS købte bilerne tilbage for 663 158 GBP og blev af LL opkrævet 116 052 GBP i udgående afgift, som derefter blev indbetalt til Commissioners.

20. De betalinger af leje, som først blev modtaget af RBSD og derefter af LL, blev ikke pålagt moms i Det Forenede Kongerige, da de omhandlede transaktioner i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning blev behandlet som levering af tjenesteydelser, der blev anset for at være udført i Tyskland, dvs. på det sted, hvor leverandørens virksomhed var etableret. Disse betalinger blev heller ikke pålagt moms i Tyskland, da de omhandlede transaktioner ifølge tysk lovgivning blev behandlet som levering af goder og blev anset for at have fundet sted i Det Forenede Kongerige, dvs. på det sted, hvor goderne befandt sig på tidspunktet for leveringen.

21. Der blev således ikke opkrævet moms i nogen af de to medlemsstater på lejebetalingerne. Der blev imidlertid, som nævnt ovenfor [4], opkrævet udgående afgift i Det Forenede Kongerige på provenuet fra salget af bilerne, efter at LL havde benyttet salgsoptionen.

22. RBSD krævede fuldt fradrag ved de nationale skattemyndigheder for den indgående afgift på 314 056 GBP, som VFS havde opkrævet fra RBSD, da RBSD købte bilerne fra dette selskab [5]. RSBD fastholdt bl.a., at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), berettigede det til at fradrage den indgående moms ved anskaffelsen af disse goder. Derudover var

4 — Jf. punkt 19 ovenfor.
5 — Jf. punkt 14 ovenfor.

betingelserne for anvendelse af misbrugsdoktrinen ikke til stede i denne sag, da transaktionerne var leasingtransaktioner udført mellem tre uafhængige erhvervsdrivende, der handlede på armslængde.

23. Commissioners afslog at godkende det af RBSD krævede fradrag og krævede tilbagebetaling af den indgående afgift, der var blevet krediteret RBSD, idet de i det væsentlige hævdede, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ikke tillader fradrag for indgående moms betalt ved anskaffelsen af goder, der efterfølgende anvendes til transaktioner, der ikke er underlagt udgående moms. Commissioners var derudover af den opfattelse, at RBSD havde foretaget misbrug, da det retlige arrangement, som RBSD havde udformet, havde som hovedformål at opnå en afgiftsmæssig fordel, der var i strid med direktivets formål, og at leasingvilkårene blev udformet for at muliggøre en udnyttelse af forskelle i den måde, direktivet var blevet gennemført på i Det Forenede Kongerige og Tyskland.

24. RBSD indankede Commissioners' afgørelse til VAT and Duties Tribunal in Scotland. VAT and Duties Tribunal fandt i sin afgørelse af 24. juli 2007, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke krævede, at fradrag for indgående afgift skulle afvises, udelukkende fordi der ikke fandtes en tilsvarende forpligtelse til at betale udgående moms. VAT and Duties Tribunal fandt desuden, at aftalerne ikke udgjorde misbrug.

25. Det påhviler den forelæggende ret at træffe afgørelse i den ankesag, som Commissioners har anlagt mod denne afgørelse.

26. Idet den finder, at Domstolens vejledning vedrørende fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, og den mulige anvendelse af princippet om forbud mod misbrug er påkrævet, har Court of Session of Scotland derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Under omstændigheder som de i denne sag foreliggende, hvor:

a) et tysk datterselskab af en bank i Det Forenede Kongerige har købt biler i Det Forenede Kongerige med henblik på at lease dem til et selskab i Det Forenede Kongerige, som ikke tilhører den samme koncern, og har betalt merværdiafgift på disse køb

b) leveringerne i form af udlejning af biler i henhold til den relevante lovgivning i Det Forenede Kongerige blev behandlet som levering af tjenesteydelser, der blev udført i Tyskland og derfor ikke blev pålagt merværdiafgift i Det Forenede Kongerige; i henhold til tysk lov blev disse leveringer behandlet som levering af goder foretaget i Det Forenede Kongerige og blev derfor ikke pålagt merværdiafgift i Tyskland, og konsekvensen var, at disse

leveringer ikke blev pålagt udgående afgift i nogen af medlemsstaterne

c) banken i Det Forenede Kongerige valgte sit tyske datterselskab som udlejer og fastsatte leasingkontrakternes varighed med henblik på at opnå skattefordelen ved, at der ikke skulle betales moms på lejen:

1) Skal sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) […], fortolkes således, at Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder har ret til at afvise at godkende det tyske datterselskabs fradrag for moms, der er betalt i Det Forenede Kongerige, vedrørende købet af bilerne?

2) Er det med henblik på at besvare det første spørgsmål nødvendigt, at den nationale ret udvider sin bedømmelse og også tager en eventuel anvendelse af princippet om forbud mod misbrug i betragtning?

3) Hvis andet spørgsmål besvares bekræftende, vil fradrag for indgående afgift på købet af bilerne da være i strid med formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv og herved opfylde det første krav hvad angår misbrug, som er angivet i præmis 74 i Domstolens dom af 21. februar 2006, sag C-255/02, Halifax plc m.fl. mod Customs & Excise Commissioners, under hensyn — blandt andre principper — til princippet om afgiftsmæssig neutralitet?

4) Hvis andet spørgsmål besvares bekræftende, bør retten ligeledes anse hovedformålet med transaktionerne for at være opnåelsen af en afgiftsfordel, således at også det andet krav i forbindelse med misbrug, som anført i ovennævnte doms præmis 75, er opfyldt, under omstændigheder, hvor der er tale om en forretningstransaktion mellem uafhængige parter, hvor valget af et tysk datterselskab som udlejer af biler til en kunde i Det Forenede Kongerige og valget af leasingaftalernes betingelser er foretaget med henblik på opnåelsen af en afgiftsfordel, idet lejen ikke pålægges udgående afgift?«

IV — Retlig analyse

A — *Indledende bemærkninger*

27. De fire spørgsmål er i det væsentlige affattet med det formål at afgøre, om RBSD i

henhold til sjette direktiv under de i denne sag foreliggende omstændigheder er berettiget til at fradrage eller opnå tilbagebetaling af moms, som RBSD betalte ved købet af biler, der var blevet anvendt til leasingtransaktioner på trods af den omstændighed, at der ikke var blevet opkrævet nogen udgående moms af disse transaktioner i nogen af de omhandlede medlemsstater grundet en forskel i måden, hvorpå de to medlemsstater havde gennemført dette direktiv.

28. Disse spørgsmål kan rent faktisk omformuleres i to hovedspørgsmål, som jeg vil undersøge i denne rækkefølge: først fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) (første spørgsmål), og dernæst anvendelsen og rækkevidden af forbuddet mod misbrug under denne sags omstændigheder (andet til fjerde spørgsmål).

29. I modsætning til, hvad ordlyden i andet spørgsmål kunne antyde, er disse to spørgsmål begrebsmæssigt forskellige og bør derfor behandles separat snarere end samlet.

30. Det må derfor først afgøres, om en afgiftspligtig person principielt set kan kræve fradrag for indgående moms i henhold til de relevante bestemmelser i sjette direktiv, herunder særlig artikel 17, stk. 3, litra a), i en række transaktioner som de i hovedsagen omtvistede.

31. Kun hvis det er fastslået, at de i de relevante bestemmelser i sjette direktiv fastsatte betingelser for at opnå det omhandlede fradrag — i det mindste formelt set — i princippet er opfyldt, vil det være fornødent at undersøge, som et næste skridt, om den afgiftspligtige person i de konkrete omstændigheder i denne sag forsøger at anvende disse bestemmelser i misbrugs- eller svigsøjemed, dvs. om de omtvistede aktiviteter, henset til de subjektive og objektive kriterier, som Domstolen har formuleret i denne henseende i sin retspraksis [6], må anses for at udgøre misbrug [7].

32. Det bemærkes endeligt indledningsvis, at de forelagte spørgsmål i denne sag forekommer at bygge på den forudsætning, at de udgående leverancer i de omhandlede leasingtransaktioner for det første bør kategoriseres som levering af tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, med den følge, at Tyskland, som er det sted, hvor RBSD som leverandør af tjenesteydelserne er hjemmehørende, for det andet i henhold til sjette

6 — Jf. særlig nedenfor i punkt 72.

7 — Jf. i denne sammenhæng dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Emsland-Stärke, Sml. I, s. 11569, præmis 46 i særdeleshed, sammenholdt med præmis 51 og 52, og Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 68, 69 og 74.

direktivs artikel 9, stk. 1, bør anses for ydelsens leveringssted.

33. Da disse spørgsmål ikke er blevet rejst i den præjudicielle forespørgsel, og da det i sidste instans tilkommer den forelæggende ret at træffe afgørelse derom på grundlag af sagens faktiske omstændigheder [8], vil jeg også undersøge de forelagte spørgsmål baseret på den antagelse, at de omhandlede leasingydelser er tjenesteydelser, der er blevet leveret i Tyskland.

B — *Første spørgsmål*

34. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at en medlemsstat kan nægte en afgiftspligtig person fradrag eller tilbagebetaling af indgående moms betalt for biler, der er købt i denne medlemsstat (»tilbagebetalingsmedlemsstaten«), i tilfælde, hvor disse biler er blevet anvendt til leasingtransaktioner udført i en anden medlemsstat (»den medlemsstat, hvor den udgående transaktion finder sted«), som grundet en forskel i gennemførelsen af direktivet ikke er blevet pålagt udgående moms hverken i den medlemsstat, hvor den indgående transaktion finder sted, eller i den medlemsstat, hvor den udgående transaktion finder sted.

1. Parternes væsentligste anbringender

35. I den foreliggende sag er der indgivet skriftlige indlæg af RBSD, den danske og italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Irland og Kommissionen. Med undtagelse af den danske regering var alle disse parter og den tyske regering til stede under retsmødet den 17. juni 2010.

36. Det Forenede Kongeriges regering, den danske og italienske regering samt Irland er af den opfattelse, at en afgiftspligtig person ved en korrekt fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), under omstændigheder som de i denne sag foreliggende ikke er berettiget til at fradrage moms, og at det første spørgsmål således skal besvares bekræftende.

37. Ifølge deres hovedargument, som jeg ikke vil gennemgå i detaljer her, ville det stride mod momssystemets opbygning og i særdeleshed med formålet med den i sjette direktivs artikel 17 foreskrevne fradragsret, hvis formål det er at sikre fuldstændig afgiftsmæssig neutralitet, hvis man tillod en afgiftspligtig person at fradrage indgående moms for en transaktion, der ikke gav anledning

8 — Jf. i denne retning dom af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 63.

til tilsvarende udgående moms. I henhold til både artikel 17's ordlyd og princippet om afgiftsmæssig neutralitet, som præciseret i Domstolens praksis, kan kun afgiftspligtige transaktioner give anledning til fradragsret. RBSD kunne således i dette tilfælde kun kræve fradrag for moms betalt ved købet af bilerne, hvis RBSD rent faktisk havde afregnet moms i Tyskland for leasingtransaktionerne.

38. Den tyske regering anfører uden specifikt at svare på det første spørgsmål, at den i modsætning til det af Kommissionen anførte ikke har gennemført eller anvendt sjette direktiv, og herunder særligt artikel 5, stk. 4, litra b), ukorrekt. Den tyske regering er imidlertid enig i, at skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige bør være berettigede til at nægte det omtvistede fradrag i denne sag.

39. I modsætning dertil berettiger sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ifølge RBSD og Kommissionen ikke en medlemsstats skattemyndigheder til at nægte fradrag under omstændigheder som de i denne sag foreliggende. Første spørgsmål skal derfor besvares benægtende.

40. Kommissionen fremhæver mere konkret, at de af RBSD udførte leasingtransaktioner ved en korrekt fortolkning af sjette direktivs artikel 5 skulle have været klassificeret som tjenesteydelser af de tyske skattemyndigheder, og som følge deraf skulle de have været pålagt afgift i Tyskland. Hverken den ukorrekte behandling i Tyskland eller den omstændighed, at resultatet må indrømmes at være utilfredsstillende og i strid med den generelle opbygning af momslovgivningen og princippet om afgiftsmæssig neutralitet, kan imidlertid overtrumfe den omstændighed, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ikke ved sin tilblivelseshistorie og ordlyd tillader en fortolkning, i henhold til hvilken skattemyndighederne kan nægte fradrag under omstændigheder som de foreliggende.

41. RBSD, som deler Kommissionens opfattelse, fremhæver, at hvis Tyskland virkelig har gennemført sjette direktiv ukorrekt, eller hvis der i øvrigt består en forskel i gennemførelsen af dette direktiv i Det Forenede Kongerige og Tyskland, er en afgiftspligtig person berettiget til at drage fordel deraf, og Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder har ingen ret til at nægte fradrag på grundlag af, at den momsmæssige harmonisering i hele Unionen endnu ikke er fuldstændig. RBSD fremfører i sit indlæg, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke er absolut, og at det ikke nødvendigvis kræver faktisk betaling af udgående afgift som forudsætning for fradrag af indgående afgift.

2. Bedømmelse

42. Enhver afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, har i medfør af dette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ret til fradrag for eller tilbagebetaling af moms, dersom de goder og tjenesteydelser, som denne afgift betales af, anvendes til hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet [9].

43. Det bør derfor fremhæves — således som det entydigt fremgår af denne bestemmelses ordlyd — at spørgsmålet om, hvorvidt der består en ret til fradrag for indgående moms betalt for leveringer, der anvendes ved transaktioner, der foretages i en anden medlemsstat, skal afgøres under hensyntagen til den medlemsstat, hvor den indgående transaktion finder sted, og ikke under hensyntagen til den anden medlemsstat, hvor den omhandlede udgående transaktion foretages.

44. Retten til fradrag for indgående moms for udenlandske udgående transaktioner er således i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), gjort afhængig af, hvorvidt denne fradragsret ville bestå, hvis den tilsvarende udgående transaktion blev foretaget i tilbagebetalingsmedlemsstaten [10].

45. Det er i denne sag uomtvistet, at de omtvistede leasingydelser bør anses for at være økonomisk aktivitet, som kunne give anledning til fradrag for indgående moms i Det Forenede Kongerige, hvis de var blevet udført på dettes område.

46. Det er derfor min opfattelse, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), giver ret til fradrag for indgående moms i et tilfælde som det foreliggende.

47. De problemer, som de præjudicielle spørgsmål rejser i denne sammenhæng, kommer øjensynlig fra den omstændighed, at de omhandlede leasingtransaktioner — hvilket er uomtvistet — ikke er blevet pålagt udgående moms i Tyskland, som er det sted, hvor disse transaktioner anses for at have fundet sted, med det resultat, at der rent faktisk ikke i denne sag er blevet betalt nogen som helst udgående moms af leverandøren, som kræver fradraget.

48. Denne præjudicielle sag er i den henseende ikke, som Kommissionen hævder, det rette forum for en afgørelse af, om forskellen i karakteriseringen af stedet for afgiftspålæggelse af de omtvistede leasingydelser rent faktisk er

9 — Jf. dom af 2.7.2009, sag C-377/08, EGN BV, Sml. I, s. 5685, præmis 23.

10 — Jf. i denne retning EGN BV-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 34, og ligeledes generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, punkt 32.

en følge af, at Tyskland har gennemført sjette direktiv ukorrekt eller har anvendt dette forkert, i særdeleshed direktivets artikel 5 vedrørende definitionen af levering af goder, eller efter omstændighederne er en følge af Det Forenede Kongeriges skattemyndigheders ukorrekte anvendelse af direktivet. Det er tilstrækkeligt at bemærke, at udgangspunktet for denne sag består i en forskel i anvendelsen af sjette direktiv.

49. Som den tyske regering korrekt har bemærket, er det problem angående forskelle, vi i denne sag er konfronteret med, under alle omstændigheder en generel problemstilling i forbindelse med transaktioner inden for Unionen, og det er ikke begrænset til tilfælde, hvor en medlemsstat konkret fejlanvender sjette direktiv. Ud over sådanne tilfælde vil der kunne være tilfælde, hvor en bestemt transaktion anses for at være momspligtig af en medlemsstat, mens den samme transaktion ikke ville blive pålagt moms i en anden medlemsstat.

50. Denne situation opstår, fordi sjette direktiv og de tidligere direktiver ikke har resulteret i en fuldstændig harmonisering af alle elementer af momspålæggelsen, og fordi den fælles momsordning, som således er blevet oprettet, udtrykkeligt giver medlemsstaterne et vist skøn i visse anliggender angående direktivets gennemførelse — eksempelvis ved at fastsætte visse valgmuligheder vedrørende momspålæggelsen, som medlemsstaterne kan benytte sig af [11]. Sådanne valgmuligheder er eksempelvis foreskrevet i sjette momsdirektivs artikel 13C og artikel 28, stk. 3, med hensyn til afgiftsfritagelser [12].

51. Herefter er spørgsmålet, om der i en sådan situation, hvor den udgående transaktion ikke giver anledning til afgiftspålæggelse i den medlemsstat, hvor den finder sted, alligevel kan bestå en ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), dvs. på trods af fraværet af udgående afgift?

52. Det bemærkes i den henseende på den ene side, at retten til fradrag for indgående afgift ifølge den fradragsordning, som blev indført ved sjette direktiv, og det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som denne ordning indebærer, som hovedregel er knyttet til opkrævningen af udgående afgift [13].

53. Domstolen har i denne sammenhæng gentagne gange fastslået, at fradragsretten, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 2, for

11 — Jf. i denne retning dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 51, af 5.12.1989, sag C-165/88, Amsterdam Beheer og Concerto, Sml. I, s. 4081, præmis 21, af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 28, og af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Gemeente Leusden m.fl., Sml. I, s. 5337, præmis 48.

12 — Jf. i denne sammenhæng eksempelvis dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Etienne Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 3.

13 — Jf. i denne retning eksempelvis Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 20, og dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

den indgående afgift, der er erlagt for goder og tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person benyttes til hans afgiftspligtige virksomhed, tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig [14].

54. Derudover udgør princippet om afgiftsneutralitet, og navnlig retten til fradrag, som en integrerende del af momsordningen ifølge fast retspraksis et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved den relevante EU-lovgivning [15].

55. Det er således korrekt, som de fleste af parterne i denne sag har anført, at det prima facie er i strid med den momsordning, som sjette direktiv fastsætter, og i særdeleshed med fradragsordningen og med det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som denne indebærer, hvis fradrag for indgående afgift i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), tillades uden betaling af den tilsvarende udgående afgift.

56. På den anden side må det indrømmes, som RBSD har anført, at sjette direktiv udtrykkeligt i artikel 17, stk. 3, som den omhandlede bestemmelse er en del af, fastsætter undtagelser fra den regel, at kun afgiftspligtige transaktioner kan give anledning til fradragsret for indgående moms. Således fastsætter artikel 17, stk. 3, litra b) og c), fradrag for moms på goder eller tjenesteydelser anvendt til fritagne transaktioner [16].

57. Sjette direktiv tillader derfor visse fravigelser fra og begrænsninger i forhold til den almindelige opbygning af fradragsordningen og overholdelsen af det princip om afgiftsmæssig neutralitet, som denne ordning har til formål at sikre [17].

58. På denne baggrund forekommer det mig for det første, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ikke kan fortolkes således, at fradragsretten gøres afhængig af, om den udgående transaktion rent faktisk giver anledning til betaling af moms i den medlemsstat, hvor transaktionen fandt sted, uden at

14 — Jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27, af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22, og af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24.

15 — Jf. dom af 10.7.2008, sag C-25/07, Sosnowska, Sml. I, s. 5129, præmis 14 og 15, og af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 15.

16 — Jf. i denne retning sag C-4/94, BLP, Sml. I, s. 983, præmis 22 og 23, og Eurodental-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 33-36.

17 — Jf. i denne retning PARAT Automotive Cabrio-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 18.

fratage denne bestemmelse dens formål, da en sådan fortolkning ville stride mod bestemmelsens klare ordlyd, som betinger fradraget af, om der ville have været ret til fradrag i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

59. For det andet indebærer den regel, som fastsætter retten til fradrag ved henvisning til en hypotetisk afgiftsmæssig behandling (i tilbagebetalingsmedlemsstaten) i stedet for ved henvisning til den konkrete afgiftsmæssige behandling af den udgående transaktion (i den medlemsstat, hvor denne transaktion fandt sted), efter min opfattelse implicit, at i det omfang den momsordning, som sjette momsdirektiv gennemfører, stadig tillader visse forskelle i afgiftspålæggelsen i medlemsstaterne, vil sager som den foreliggende kunne opstå, hvor sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), giver ret til fradrag på trods af den omstændighed, at der rent faktisk ikke er blevet betalt nogen udgående moms på den pågældende transaktion.

60. Fællesskabslovgiver har med andre ord ved at vedtage denne bestemmelse accepteret risikoen for, at fradrag for indgående moms vil kunne ske uden opkrævning af udgående moms, i det omfang sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), tillader det, idet bestemmelsen indeholder en undtagelse fra den fradragsordning, som særligt sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastsætter, og dermed fra princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

61. Jeg er derfor i det væsentlige enig med Kommissionen i, at det er et lovgivningsanliggende at rette den omtvistede retstilstand, der uden tvivl udgør en anomali eller undtagelse i det fælles momssystem, som fremhævet ovenfor. Da denne undtagelse, som tillader fradraget, på det nuværende stadie i harmoniseringen af momssystemet, er en del af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), således som denne bestemmelse er affattet, kan den ikke nægtes anvendelse med henvisning til den almindelige opbygning af den i dette direktiv fastsatte fradragsordning eller princippet om afgiftsmæssig neutralitet [18].

62. Jeg er endelig enig med Kommissionen i, at Debouche-dommen ikke på afgørende vis støtter den fortolkning, som de regeringer, der har afgivet indlæg i denne sag, har argumenteret for — som er modsat den fortolkning, jeg anlægger i dette forslag til afgørelse — af den grund, at Debouche-dommen (ud over en række faktuelle forskelle mellem den sag og den foreliggende, såsom fraværet af en attestation, der fastsætter en afgiftspligtig persons status) ikke drejede sig om sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), som flytter referencepunktet for afgørelsen af retten

18 — Jf. i denne sammenhæng også Generaladvokat Bots forslag til afgørelse i sagen NCC Construction Danmark, nævnt ovenfor i fodnote 14, punkt 86: »Retten til fradrag kan […] ikke tillægges en højere værdi end lovgivningen. […] Neutralitetsprincippet og fradragsretten kan således ikke medføre, at en bestemmelse i national ret, der gennemfører en sådan undtagelsesbestemmelse i sjette direktiv, må tilsidesættes eller anses for uanvendelig.«

til fradrag til tilbagebetalingsmedlemsstaten, og netop dermed frembringer den retlige problemstilling, der er omtvistet i denne sag [19].

63. Henset til det foregående, foreslår jeg derfor, at Domstolen besvarer det første spørgsmål således, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), ikke berettiger en medlemsstats skattemyndigheder til at nægte en afgiftspligtig person fradrag for indgående moms betalt på goder, der anvendes til leasingydelser leveret i en anden medlemsstat, alene fordi disse leveringer faktisk ikke giver anledning til betaling af udgående moms i sidstnævnte medlemsstat.

C — *Andet, tredje og fjerde spørgsmål*

64. Ved sit andet, tredje og fjerde spørgsmål, som jeg vil behandle samlet, søger den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en afgiftspligtig person kan nægtes retten til fradrag under omstændigheder som de i denne sag foreliggende på grundlag af princippet om forbud mod misbrug som fastlagt af Domstolen i dens afgørelse i Halifax-sagen [20].

1. Parternes væsentligste anbringender

65. De fleste af de regeringer, som har afgivet indlæg, har på baggrund af deres anbringender om, at en afgiftspligtig person i samme situation som RBSD ikke i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), har ret til at fradrage moms, indtaget den holdning, at det ikke er fornødent at tage stilling til den foreliggende sag under hensyntagen til princippet om forbud mod misbrug.

66. Den danske, tyske og italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Irland er imidlertid enige om, at såfremt Domstolen ikke skulle følge den fortolkning, som de gør gældende, vil princippet om forbud mod misbrug finde anvendelse i denne sag. De er i det væsentlige enige om, at transaktionerne, henset til deres kunstige natur og deres formål om opnåelse af en afgiftsmæssig fordel, overtræder dette princip, mens det, som nogle af disse regeringer har påpeget, er den forelæggende rets opgave at afgøre, om samtlige de betingelser, som Domstolen har opstillet for misbrug i Halifax-dommen, faktisk er opfyldt [21].

67. Kommissionen er af den opfattelse, at hvor der foregår en ægte forretningsmæssig transaktion mellem parter, der agerer på armslængde, kan den omstændighed, at

19 — Etienne Debouche-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, særligt præmis 12-17.

20 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

tjenesteydelser leveres af et selskab etableret i en anden medlemsstat og den omstændighed, at aftalens bestemmelser er affattet således, at parterne nyder godt af en fordelagtig fortolkning af den fælles momslovgivning af skattemyndighederne i en medlemsstat, ikke anses for at udgøre misbrug. Kommissionen fremhæver, at hvis den nationale ret finder, at RBSD rent faktisk leverer de omtvistede tjenesteydelser fra et virkeligt forretningssted i Tyskland, udøves der faktisk erhvervsmæssig virksomhed, og det vil derfor være svært at nå den konklusion, at hovedformålet med transaktionerne er at opnå en afgiftsmæssig fordel.

68. RBSD, der i det væsentlige tilslutter sig Kommissionens holdning, fastholder, at det ikke er fornødent for den forelæggende ret at tage stilling til anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug. RBSD benægter, at de omtvistede transaktioner er kunstige, og fremhæver, at de er foretaget som led i almindelige kommercielle transaktioner og ikke udelukkende for retsstridigt at opnå afgiftsmæssige fordele. Hovedformålet med transaktionerne var leasing af biler for at opnå forretningsmæssig avance og ikke blot at opnå afgiftsfordele.

2. Analyse

69. Det bemærkes for det første, og i særdeleshed henset til andet spørgsmål, at det — i det omfang, det er fornødent — tilkommer den nationale ret at anvende princippet om forbud mod misbrug ved dens afgørelse af denne sag, da dette princip finder anvendelse på momsområdet og i denne sammenhæng i særdeleshed afskærer en afgiftspligtig person fra enhver ret til fradrag for indgående moms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør et misbrug [22].

70. Det skal dernæst bemærkes, at princippet om forbud mod misbrug ifølge fast retspraksis særlig på momsområdet sigter på, at fællesskabsretten ikke kan 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 [23].

71. Formålet med og virkningen af dette princip er således at forbyde rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel [24].

22 — Jf. i den henseende Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 70, og dom af 21.2.2006, sag C-223/03, University of Huddersfield, Sml. I, s. 1751, præmis 52.

23 — Jf. dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 27, og Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 69 og 70.

24 — Jf. i denne retning Ampliscientifica og Amplifin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 28, og dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 55.

72. Domstolen har i Halifax-sagen [25] fastlagt følgende relevante kriterier for misbrug inden for momsområdet, som der ikke er nogen grund til at fravige i denne sag:

— 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.

— Det fremgår af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel.

73. Henset til tredje og fjerde spørgsmåls ordlyd, er det i den henseende væsentligt at bemærke, at det efter kompetencefordelingen i artikel 234 EF (nu artikel 267 TEUF) er den forelæggende ret, der skal anvende disse kriterier på det konkrete tilfælde, hvori den skal træffe afgørelse og foretage prøvelse af, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug [26].

74. De følgende overvejelser vil imidlertid, henset til de særlige forhold ved denne sag, kunne give den nationale ret en vis yderligere vejledning vedrørende anvendelsen af de ovenfor nævnte kriterier [27].

75. Med hensyn til det første kriterium, som er genstand for første spørgsmål, kan den omstændighed, at fradrag for indgående moms i dette tilfælde synes at være i strid med sjette direktivs formål og med princippet om afgiftsmæssig neutralitet i særdeleshed, efter min opfattelse ikke i sig selv lede til den slutning, at fradrag ville være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), da denne bestemmelse, som jeg har pointeret oven for [28], som følge af dens ordlyd vil medføre undtagelser fra den ved direktivet fastsatte momsordning og i særdeleshed fra fradragsordningen og princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

76. Når en afgiftspligtig person anvender en »anomali« eller uoverensstemmelse i momssystemet som det i denne sag omtvistede, som imidlertid skyldes selve systemet eller mere præcist skyldes forskelle i de omhandlede medlemsstaters anvendelse af dette system,

25 — Jf. Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 74 og 75, og dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 42 og 58.

26 — Jf. i denne retning Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 76, og Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 63.

27 — Jf. i denne retning Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 77, og Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 56.

28 — Jf. dette forslags punkt 58-60.

kan enhver anvendelse af denne mulighed af en afgiftspligtig person med andre ord ikke automatisk anses for at være et »misbrug«.

77. Dernæst bør den nationale ret for så vidt angår det andet kriterium, som der henvises til i det fjerde spørgsmål, ved sin bedømmelse for det første holde sig for øje, at en afgiftspligtig persons valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art, således som Domstolen gentagne gange har fastslået. 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. Afgiftspligtige personer har tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvar reduceres [29].

78. Det følger efter min opfattelse deraf, at den omstændighed, at et udenlandsk datterselskab i den foreliggende sag er blevet valgt til at gennemføre en transaktion i stedet for en leverandør i det omhandlede land med den følge, at der opstår en afgiftsmæssig fordel, ikke i sig selv kan lede til den konklusion, at hovedformålet med de omtvistede leasingtransaktioner blot var at opnå en afgiftsfordel.

79. Den nationale ret kan derimod ved sin bedømmelse af, hvorvidt hovedformålet med de omhandlede transaktioner var at opnå en afgiftsfordel, tage hensyn til, om arrangementerne for udførelsen af de omtvistede leasingydelser forekommer fuldstændig kunstigt, i og med at de ikke kan forklares med nogen anden begrundelse end blot at opnå afgiftsfordele, såsom økonomiske formål i forbindelse med eksempelvis markedsføring, organisatoriske forhold eller omkostningseffektivitet. Ved bedømmelsen af, om de omtvistede transaktioner er kunstige, kan den nationale ret endvidere tage hensyn til de forbindelser af retlig, økonomisk og/eller personlig karakter, der findes mellem de involverede aktører [30].

80. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at andet, tredje og fjerde spørgsmål besvares med, at det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til de af Domstolen i Halifax-dommen [31] fastlagte kriterier og i lyset af de henvisninger, jeg i denne sammenhæng har anført ovenfor, at træffe afgørelse om, hvorvidt transaktioner som de i hovedsagen omtvistede i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), kan anses for at udgøre misbrug i henhold til sjette direktiv med den følge, at de nationale skattemyndigheder kan nægte en afgiftspligtig person fradrag for indgående moms betalt i forbindelse med disse transaktioner.

29 — Jf. i denne retning Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 73, BLP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 26, og Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 47.

30 — Jf. i denne sammenhæng Halifax-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 75 og 81, og Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 25, præmis 62.

31 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

V — Forslag til afgørelse

81. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

»1) Artikel 17, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, berettiger ikke en medlemsstats skattemyndigheder til at nægte en afgiftspligtig person fradrag for indgående merværdiafgift betalt på goder, der anvendes til leasingydelser leveret i en anden medlemsstat, alene fordi disse leveringer rent faktisk ikke giver anledning til betaling af udgående merværdiafgift i sidstnævnte medlemsstat.

2) Det tilkommer den nationale ret under hensyntagen til de af Domstolen i dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, fastlagte kriterier at træffe afgørelse om, hvorvidt transaktioner som de i hovedsagen omtvistede i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), kan anses for at udgøre misbrug i henhold til sjette direktiv med den følge, at de nationale skattemyndigheder kan nægte en afgiftspligtig person fradrag for indgående merværdiafgift betalt i forbindelse med disse transaktioner.

I den henseende kan det ikke i sig selv føre til den konklusion, at fradrag er i strid med formålet med sjette direktivs artikel 17, stk 3, litra a), at fradrag for indgående afgift under omstændigheder som i den foreliggende sag i princippet er uforeneligt med den fradragsordning, som sjette direktiv fastsætter, og i særdeleshed med princippet om afgiftsmæssig neutralitet, for så vidt som ingen udgående afgift er blevet opkrævet. Derudover kan den omstændighed, at et udenlandsk datterselskab er blevet valgt til at udføre en transaktion i stedet for en leverandør i det omhandlede land, ikke i sig selv føre til den konklusion, at hovedformålet med den omhandlede transaktion blot er at opnå en afgiftsmæssig fordel.«