DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. februar 2008 *

I sag C-425/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 10. marts 2006, indgået til Domstolen den 16. oktober 2006, i sagen:

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

mod

Part Service Srl, selskab under konkurs, tidligere Italservice Srl,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer), K. Schiemann, J. Makarczyk og C. Toader,

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. oktober 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Part Service Srl ved avvocato S. Taverna

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocati dello Stato G. Lancia og S. Fiorentino

— den græske regering ved M. Apessos og M. Papida samt ved I. Pouli, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af D. McDonald, SC, og B. Conway, BL, samt ved G. Clohessy, BL

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og C. Lança, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved T. Harris, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved A. Aresu og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Ministero delle Finanze (Økonomi- og Finansministeriet) mod Part Service Srl (herefter »Part Service«), tidligere Italservice Srl (herefter »Italservice«), angående en efteropkrævning af den merværdiafgift (herefter »moms«), der for afgiftsåret 1987 var meddelt for leasing, der hovedsageligt vedrørte motorkøretøjer.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, vedrørende beskatningsgrundlaget for moms bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner

[…]«

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, fastsætter momsfritagelse for forskellige transaktioner som følger:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug

a) forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder sådanne tjenesteydelser i forbindelse med disse transaktioner, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere

[…]

d) følgende transaktioner:

1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

2. forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten

3. transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

[…]«

Nationale bestemmelser

5 Artikel 3 i dekret fra republikkens præsident nr. 633 af 26. oktober 1972, hvorved der blev indført og fastsat regler om merværdiafgiften (almindeligt tillæg nr. 1 til GURI nr. 292 af 11.11.1972, s. 2), som ændret flere gange (herefter »DPR nr. 633/72«), definerer tjenesteydelser på følgende måde:

»Ved tjenesteydelser forstås ydelser mod vederlag i form af arbejdsaftaler om entreprise, transport, fuldmagt, forsendelse, agentur, formidling, sikkerhedsstillelse og generelt på grundlag af en pligt til at handle eller undlade at handle, eller som indebærer en tilladelse uanset grundlaget herfor.

Der er desuden tale om tjenesteydelser, når følgende ydelser er erlagt mod vederlag:

1) overdragelse af goder til udlejning, bortforpagtning, leasing og lignende ydelser.

[…]«

6 Artikel 10 i DPR nr. 633/72 fritager forskellige transaktioner for moms på følgende måde:

»Følgende er fritaget for afgift:

1) tjenesteydelser i forbindelse med ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene og finansieringstransaktioner,

forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten, betalingsforsinkelser, transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer, forvaltning af de investeringsforeninger og pensionsfonde, der er henvist til i lovdekret nr. 124 af 21. april 1993, lignende perioder og formidling og finansielle tjenesteydelser og posttjenester (bank — post)

2) forsikrings-, genforsikrings- og livrentetransaktioner

[…]

9) mandat- og mæglingstransaktioner samt formidling af de i stk. 1-7 omhandlede transaktioner, tillige med de transaktioner, der vedrører guld og udenlandske værdipapirer, herunder de indskud, som foretages på en løbende konto af Banca d'Italia og det italienske vekselkontors inden for anvendelsesområdet af dette dekrets artikel 4, stk. 5.«

7 I artikel 13, stk. 1, i DPR nr. 633/72 defineres beskatningsgrundlaget for moms på følgende måde:

»Beskatningsgrundlaget for levering af varer og ydelser er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen ifølge de kontraktretlige forpligtelser modtager eller vil modtage, herunder de udgifter og omkostninger, der er forbundet hermed,

samt gæld og andre forpligtelser over for tredjemand, som belaster erhververen eller agenturgiveren, med tillæg af de modydelser, der skal erlægges af andre personer.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I løbet af 1987 deltog selskaberne Italservice og Leasing Sas (herefter »IFIM«), der tilhørte samme finansielle koncern, i leasing af hovedsageligt automobiler.

9 Transaktionerne blev gennemført på følgende betingelser.

10 IFIM indgik en aftale med en forbruger om brugsretten til et køretøj med forkøbsret hertil mod betaling af en leasingafgift og en sikkerhedsstillelse — der svarede til godets værdi, som ikke var dækket af nævnte afgift — såvel som en ubegrænset kautionsstillelse.

11 Italservice indgik en aftale med brugeren, ifølge hvilken Italservice forsikrede godet mod andre risici end civilansvaret og ved finansiering af sikkerhedsstillelsen og en ubegrænset kaution sikrede opfyldelsen af de forpligtelser, som påhvilede brugeren i forhold til IFIM. For disse ydelser forudbetalte brugeren Italservice et beløb, som reducerede den af brugeren og IFIM aftalte samlede leasingafgift, således at dette samlede beløb i de fleste tilfælde udgjorde et beløb, som kun i ringe omfang oversteg godets værdi, hvortil kom en provision på 1% til en konsulent.

12 Brugeren pålagde for egen regning Italservice at overføre det finansierede beløb til IFIM som sikkerhed for den kaution, der var omfattet af brugsaftalen.

13 Italservice overlod gennemførelsen af kontrakten med brugeren til IFIM.

14 IFIM modtog som mægler et tillæg fra Italservice, og i tilfælde af misligholdelse fra brugerens side et beløb svarende til det, som Italservice skulle betale brugeren i rabat, når denne opfyldte sine forpligtelser i forbindelse med betaling af leasingafgiften.

15 Ifølge artikel 3 i DPR nr. 633/72 pålagde IFIM de leasingafgifter, som brugeren betalte, moms.

16 De betalinger, som Italservice modtog af brugeren, og de betalinger, som denne erlagde til IFIM, blev derimod faktureret uden moms i henhold til artikel 10 i DPR nr. 633/72.

17 Efter kontrolundersøgelser hos Italservice fandt afgiftsmyndigheden, at selv om parternes forpligtelser var indeholdt i selvstændige kontrakter, udgjorde de som helhed en enkelt kontrakt mellem tre kontrahenter. Ifølge afgiftsmyndigheden var brugerens leasingbetaling blevet kunstigt opdelt for at begrænse afgiftsgrundlaget, idet rollen som leasinggiver var fordelt mellem Italservice og IFIM.

18 Som følge heraf udstedte afgiftsmyndigheden den 1. september 1992 et pålæg om efterbetaling af moms til Italservice for året 1987 på 3 169 519 000 ITL, og med tillæg af renter og bøder i alt 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice anfægtede dette betalingspålæg ved Commissione tributaria de primo grado di Modena. Italservice gjorde gældende, at der ikke var anvendt én enkelt kontrakt, men flere sammenhængende kontrakter, hvilke kontrakter ikke var udformet således med henblik på afgiftsunddragelse, men af gyldige økonomiske hensyn i forbindelse med marketing (lancering af et nyt finansielt produkt med lavere præmier), tilrettelæggelse (opdeling af funktioner, der indebærer risiko: forsikring, kaution og finansieringsformer betroet Italservice, ledelse af automobilparken, som var overladt de operative selskaber) og sikringsformerne (finansieringen fungerede som sikkerhedsstillelse for brugerens kontraktopfyldelse).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena tog sagsøgerens påstand til følge.

21 Afgiftsmyndigheden anfægtede denne afgørelse ved Commissione tributaria di secondo grado di Modena, som stadfæstede underinstansens afgørelse.

22 Afgiftsmyndigheden appellerede herefter sagen til Corte d'appello di Bologna, som frifandt indstævnte ved dom af 13. november 1998 — 12. januar 1999.

23 Afgiftsmyndigheden indgav herefter kassationsanke til prøvelse af denne dom til Corte suprema di cassazione.

24 Corte suprema di cassazione mener, at afgørelsen forudsætter en besvarelse af spørgsmålet om, hvorvidt parternes adfærd, henset til deres indbyrdes forbindelse, kan betragtes som retsmisbrug eller misbrug af retsformer ifølge definition i fællesskabsretspraksis, navnlig i Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609).

25 Retten har bemærket, at opdelingen af kontrakterne indebærer et mindre momsgrundlag end det, som gælder for de sædvanlige leasingkontrakter, eftersom det udelukkende er overdragelsen af godet til brug, hvis pris praktisk taget er lig med godets købspris, der er pålagt moms.

26 Med henblik på opkrævning af momsen er det derfor nødvendigt at afgøre, om kontrakterne udgør en enhed, henset til det tilstræbte erhvervsmæssige formål, eller om den enkelte kontrakt bevarer sin selvstændighed, hvormed det for kontrakten gældende regelsæt skal anvendes.

27 Med henblik på at besvare dette spørgsmål må det afgøres, om det forhold, at en finansieringstransaktion, som i økonomisk praksis og i national retspraksis anses for et væsentligt element i leasingkontrakten, reguleres af en separat kontakt, hvis formål er overdragelse af godet til brug, kan anses for at udgøre misbrug.

28 Herom mener den forelæggende ret, at rækkevidden af de i dommen i sagen Halifax m.fl. fastsatte betingelser må præciseres, for at det kan fastslås, om der er tale om misbrug.

29 Den forelæggende ret har bemærket, at Domstolen i denne doms præmis 86 fastslog, at ud over, at den omhandlede transaktion skal indebære opnåelse af en afgiftsfordel, der er i strid med de relevante bestemmelser i sjette direktiv, skal »hovedformålet […] [være] at opnå en afgiftsfordel«.

30 Den har understreget, at Domstolen i præmis 60 og i dommens konklusion desuden henviste til transaktioner, som »gennemføres alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden noget erhvervsmæssigt sigte i øvrigt«.

31 Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt grænsen for retsmisbrug er nået, når de økonomiske overvejelser — ud over opnåelse af en afgiftsfordel — er ganske marginale eller irrelevante, og der ikke foreligger nogen anden forklaring.

32 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er begrebet retsmisbrug som fastlagt i dommen i sagen [Halifax m.fl.] med det indhold, at hovedformålet med en transaktion er at opnå en afgiftsfordel, sammenfaldende, videre eller snævrere end begrebet transaktion udelukkende foretaget med det økonomiske formål at opnå en afgiftsfordel?

2) Skal der med henblik på anvendelsen af momsreglerne antages at foreligge retsmisbrug (eller misbrug af retsformer), med deraf følgende manglende opkrævning af Fællesskabets egne indtægter fra merværdiafgiften, i forbindelse med separat indgåelse af kontrakter om finansiel udlejning (leasing), finansiering,

forsikring og mægling, således at der alene sker opkrævning af moms af betalingen for overdragelse af godet til brug, skønt indgåelsen af én enkelt leasingkontrakt ifølge praksis og fortolkningen i national retspraksis også omfatter finansieringen og følgelig indebærer momspålæggelse af den samlede betaling?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

33 Part Service har gjort gældende, at anmodningen om en præjudiciel afgørelse bør afvises. De forelagte spørgsmål savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand. Det forelagte problem er af hypotetisk karakter og uden forbindelse til de fællesskabsretlige bestemmelser og/eller principper.

34 Det bemærkes herved, at det følger af fast retspraksis, at Domstolens kun kan afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 19.2.2002, sag C-35/99, Arduino, Sml. I, s. 1529, præmis 25, og af 11.7.2006, sag C-13/05, Chacón Navas, Sml. I, s. 6467, præmis 33).

35 Ingen af disse betingelser er imidlertid opfyldt i denne sag.

36 I forelæggelsesafgørelsen har den nationale ret, som skal træffe afgørelse i en tvist vedrørende moms, nemlig detaljeret fremlagt hovedsagens faktuelle og retlige sammenhæng.

37 Retten ønsker desuden Domstolens fortolkning af de gældende fællesskabsretlige bestemmelser om moms, og navnlig af det fællesskabsretlige begreb »misbrug«, med henblik på at kunne vurdere, om den transaktion, der ligger til grund for hovedsagen, udgør et sådant misbrug og følgelig skal pålægges moms.

38 Den ønskede fortolkning af fællesskabsretten har derfor forbindelse med realiteten i hovedsagen og dennes genstand uden at være af hypotetisk karakter.

39 De forelagte spørgsmål kan derfor antages til realitetsbehandling.

Det førte spørgsmål

40 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at der er tale om misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den eller de omhandlede transaktioner, eller om dette udelukkende er tilfældet, såfremt det eneste formål hermed er at opnå en afgiftsfordel, og andre erhvervsmæssige formål ikke foreligger.

41 Det bemærkes hertil, at der i hovedsagen er rejst tvivl om momsfritagelserne, og at sjette direktivs artikel 13 i denne forbindelse pålægger medlemsstaterne »at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«.

42 I dommen i sagen Halifax m.fl. har Domstolen i præmis 74 og 75 først og fremmest ved fortolkningen af sjette momsdirektiv fastslået, at der foreligger misbrug, når:

— 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.

43 Efter at Domstolen således havde givet den forelæggende ret nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den i dens fortolkning af disse transaktioner, henviste den i dommens præmis 81 på ny til transaktioner, der udelukkende er foretaget med det formål at opnå en afgiftsfordel.

44 Når Domstolen således i dommens præmis 82 fastslog, at transaktionerne under alle omstændigheder udelukkende havde til formål at opnå en afgiftsfordel, har den dermed ikke gjort denne omstændighed til en forudsætning for, at der foreligger misbrug. Den understregede blot, at minimumsgrænsen for at konstatere misbrug var overskredet i sagen for den forelæggende ret.

45 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at der foreligger misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den eller de omhandlede transaktioner.

Det andet spørgsmål

46 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner med hensyn til momsen kan anses for at udgøre misbrug i sjette direktivs forstand.

47 Det skal indledningsvis bemærkes, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art. 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 (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 73).

48 Når en transaktion indebærer levering af en række tjenesteydelser, opstår spørgsmålet imidlertid, om transaktionen skal anses for at udgøre én enkelt transaktion eller en række særskilte og af hinanden uafhængige ydelser, der skal vurderes hver for sig.

49 Hvad angår momsen har dette spørgsmål en særlig betydning, navnlig når det drejer sig om afgørelsen af, hvilken momssats der skal anvendes, eller om sjette direktivs bestemmelser om fritagelse (jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 27, og af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 18).

50 I denne forbindelse følger det af sjette direktivs artikel 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion (jf. CPP-dommen, præmis 29, og Levob Verzekeringen og OV Bank-dommen, præmis 20).

51 En række ydelser, som formelt set er særskilte, og som kan leveres enkeltvis og dermed indebære afgiftspålæggelse eller fritagelse, skal imidlertid i visse tilfælde anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige.

52 Dette er f.eks. tilfældet, når det objektivt set fremgår, at en eller flere ydelser skal anses for at udgøre hovedydelsen, og at en anden eller nogle andre ydelser skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 30, og dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 21). En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (CPP-dommen, præmis 30, og de faktiske omstændigheder i hovedsagen, der førte til den nævnte dom).

53 Der er ligeledes tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. i denne retning dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22).

54 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om der på baggrund af de oplysninger, den har fået forelagt, og bortset fra, hvad der fremgår af selve kontraktens indhold, er tale om én enkelt transaktion.

55 I denne henseende kan retten foranlediges til at udstrække sin vurdering og forsøge at finde tegn på misbrug, hvilket er det begreb, det præjudicielle spørgsmål vedrører.

56 Domstolen kan i en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 77).

57 I denne sag skal det bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner, således som de er beskrevet af den forelæggende ret, har følgende karakteristika:

— De to selskaber, der deltager i leasingen, tilhører samme gruppe.

— Den ydelse, som leasingselskabet (IFIM) leverer, er opdelt, således at det finansielle element er overladt et andet selskab (Italservice) og er opdelt i kreditydelser, forsikring og mægling.

— Den ydelse, som leasingselskabet yder, består derfor alene i biludlejning.

— De leasingafgifter, som brugeren samlet betaler, overstiger knap godets værdi.

— Isoleret set giver denne ydelse således ikke noget økonomisk afkast, hvilket indebærer, at selskabets levedygtighed ikke kan sikres ene og alene ved de kontrakter, der er indgået med brugerne.

— Leasingselskabet modtager udelukkende betaling for leasingtransaktionerne via de kumulative leasingafgifter, som brugeren betaler, og de beløb, som erlægges af det andet selskab i gruppen.

58 Med henblik på at afgøre, om sådanne transaktioner skal anses for at udgøre misbrug, skal den nationale ret først og fremmest undersøge, om det tilsigtede formål er opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod et eller flere af formålene med sjette direktiv at tildele, og den skal dernæst undersøge, om en afgiftsfordel er hovedformålet med denne kontraktstype (jf. denne doms præmis 42).

59 Hvad angår det første kriterium kan den nationale ret tage hensyn til, at det ønskede resultat er opnåelse af en afgiftsfordel i tilknytning til den i medfør af sjette direktivs artikel 13 B, litra a) og d), omhandlede fritagelse for de ydelser, som leasingselskabet udveksler med det medkontraherende selskab.

60 Dette resultat forekommer at være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, nemlig beskatning af den samlede modværdi, som modtages af aftageren.

61 Eftersom udlejning af køretøjer ved leasing er en tjenesteydelse i henhold til sjette direktivs artikel 6 og 9 (jf. bl.a. dom af 21.3.2002, sag C-451/99, Cura Anlagen, Sml. I, s. 3193, præmis 19, og af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 44 og 45), er en sådan transaktion, hvis beskatningsgrundlag skal fastlægges i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, normalt momspligtig.

62 Hvad angår det andet kriterium kan den nationale ret ved den vurdering, som den skal foretage, tage transaktionernes rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de omhandlede aktører i betragtning (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 81) med henblik på at bevise, at opnåelse af en afgiftsfordel udgør selve hovedformålet, skønt der foreligger erhvervsmæssige hensyn baseret på f.eks. marketing, tilrettelæggelse og sikkerhedsstillelse.

63 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at det tilkommer den forelæggende ret på baggrund af de fortolkningskriterier, som fremgår af denne dom, at fastslå, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner med henblik på anvendelse af momsen kan anses for at udgøre misbrug i sjette direktivs forstand.

Sagens omkostninger

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

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

1) **Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at der foreligger misbrug, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den eller de omhandlede transaktioner.**

2) **Det tilkommer den forelæggende ret på baggrund af de fortolkningskriterier, som fremgår af denne dom, at fastslå, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner med henblik på anvendelse af merværdiafgiften kan anses for at udgøre misbrug i sjette direktiv 77/388's forstand.**

Underskrifter