DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

21. februar 2006 *

I sag C-223/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 16. maj 2003, indgået til Domstolen den 22. maj 2003, i sagen:

**University of Huddersfield Higher Education Corporation,**

mod

**Commissioners of Customs & Excise,**

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

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

* Processprog: engelsk.

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

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

efter at der er afgivet indlæg af:

— University of Huddersfield Higher Education Corporation ved K.P.E. Lasok, QC, for solicitor A. Brown

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

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

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis

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

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

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 73/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem University of Huddersfield Higher Education Corporation (herefter »universitetet«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) angående spørgsmålet om sidstnævntes berigtigelse af et fradrag foretaget af universitetet, som led i en plan for lettelse af afgiftsbyrden, for indgående merværdiafgift (herefter »moms«) betalt for restaurationen af en mølle.

### Retsforskrifter

*Fællesskabsbestemmelser*

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

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

5 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, bestemmer:

»Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.«

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

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

8 Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), bestemmer, at medlemsstaterne skal momsfritage bl.a. universitetsundervisning.

9 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne skal fritage bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Sjette direktivs artikel 13, punkt C, litra a), tillader imidlertid medlemsstaterne at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

10 Direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

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

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

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

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

## Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at universitetet hovedsagelig leverer undervisningsydelser, og disse er fritaget for moms. Universitetet foretager dog også et vist antal momspligtige leveringer og kan derfor i medfør af de nationale retsregler kræve godtgørelse af indgående moms til satsen for dets delvise afgiftspligt, der i 1996 var 14,56%, men som siden er faldet til 6,04%.

14 Den forelæggende ret har oplyst, at universitetet i 1995 besluttede at renovere to forsømte møller, hvori det havde købt en brugsrettighed (leasehold). Møllerne er kendt som »East Mill« og »West Mill« og er begge beliggende i Canalside i Huddersfield. Da en væsentlig del af den indgående moms på renoveringsomkostningerne normalt ikke ville kunne godtgøres, søgte universitetet en måde, hvorpå det kunne opnå en reduktion af afgiften eller udskyde betalingen af denne.

15 Universitetet gennemførte og betalte først renoveringsarbejdet på West Mill. En »discretionary trust« (en trust med en vis beslutningsfrihed for trustforvalterne, herefter »trusten«) blev oprettet ved dokument af 27. november 1995. Det oprindelige dokument indeholdt bestemmelser, der forbeholdt universitet beføjelsen til at indsætte og afsætte »trustees« (trustforvaltere). De udnævnte trustforvaltere var tre tidligere ansatte ved universitetet, og de begunstigede var universitetet, de ved universitetet på et givet tidspunkt indskrevne studerende og eventuelle velgørende organisationer. Samme dag indgik universitetet en kontrakt om skadesløsholdelse (»Deed of Indemnity«) med trustforvalterne, hvorved universitetet forpligtede sig til at holde dem skadesløs for ethvert bestående eller fremtidigt krav som følge af forskellige transaktioner.

16 Den forelæggende ret har oplyst, at det eneste formål med at oprette trusten var at lette gennemførelsen af den afgiftsbesparelsesplan, som var blevet foreslået vedrørende West Mill, og som skulle give universitetet mulighed for at få godtgjort momsen på omkostningerne ved renoveringsarbejdet.

17 Hvad angår East Mill, som er den bygning, hovedsagen umiddelbart vedrører, fremgår det af forelæggelseskendelsen, at universitetet — i overensstemmelse med den plan, der var blevet foreslået af dets finansielle rådgivere — den 21. november 1996 valgte at benytte sin ret til at vælge at erlægge afgift af lejen af East Mill, og den 22. november 1996 foretog det en afgiftspligtig udlejning af East Mill til trusten for en periode på 20 år. Lejekontrakten indeholdt en bestemmelse om, at universitetet kunne opsige den på seksårsdagen, tiårsdagen og femtenårsdagen for lejemålet. Begyndelseslejen var symbolsk fastsat til 12,50 GBP årligt. Samme dag foretog trusten, som også havde valgt at erlægge afgift, en afgiftspligtig fremlejning til universitetet for en periode på 20 år minus 3 dage og til en symbolsk begyndelsesleje på 13 GBP.

18 Det fremgår endvidere af forelæggelsesafgørelsen, at University of Huddersfield Properties Ltd (herefter »Properties«) — et helejet datterselskab af universitetet, der ikke i relation til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, momsmæssigt var fællesregistreret med universitetet — den 22. november 1996 udstedte en faktura til universitetet på 3,5 mio. GBP plus moms på 612 500 GBP for fremtidige byggearbejder på East Mill. Den 25. november 1996 indgik Properties en aftale med universitetet om renovering af East Mill. Universitetet betalte Properties' faktura på en ikke fastlagt dato. Den forelæggende ret har anført, at der ikke er ført bevis for, at det var hensigten, at Properties skulle opnå en fortjeneste på leveringen af byggetjenesterne til universitetet, og har som følge heraf lagt til grund, at det ikke var universitetets hensigt, at Properties skulle opnå en sådan fortjeneste.

19 Properties engagerede senere til almindelig markedspris uafhængige entreprenører med henblik på, at disse til universitet skulle levere de tjenesteydelser i form af byggearbejder, der krævedes til renoveringen af East Mill.

20 I momsangivelsen for perioden januar 1997 angav universitetet, som havde en netto momsgæld på 90 000 GBP, at have et godtgørelseskrav på 515 000 GBP, hvilket beløb Commissioners, efter at have kontrolleret det, udbetalte til universitet uden forbehold, hvorved universitetet fik mulighed for at få godtgjort den af Proporties fakturerede moms.

21 Arbejdet på East Mill blev færdiggjort af selvstændige entreprenører den 7. september 1998, og universitetet påbegyndte ibrugtagningen af ejendommen samme dato. Efterfølgende blev lejen i henhold til leje- og fremlejekontrakten sat op til henholdsvis 400 000 GBP og 415 000 GBP årligt.

22 Den forelæggende ret har lagt til grund, at anvendelsen af trusten i forbindelse med East Mill og universitetets udlejning til trusten udelukkende havde til formål at muliggøre afgiftsbesparelsesplanen. Den har endvidere lagt til grund, at det eneste formål med trustens fremleje af East Mill til universitetet var at muliggøre denne plan. Endelig har den lagt til grund, at universitetet ønskede at opnå en momsbesparelse i absolutte tal ved at bringe momsarrangementerne vedrørende East Mill til ophør i løbet af to eller tre år, eller på seksårsdagen, tiårsdagen eller femtenårsdagen for lejemålet (og dermed også ophøre med at betale moms på lejen).

23 Den forelæggende ret har dog også bemærket, at alle disse transaktioner var ægte i den forstand, at de indebar leveringer, som faktisk blev foretaget. Det drejede sig således ikke om proforma.

24 Ved skrivelse af 26. januar 2000 opgjorde Commissioners universitetets afgiftstilsvar for perioden januar 1997 til 612 500 GBP vedrørende moms på tjenesteydelser leveret af Properties i form af byggearbejder på East Mill. I brevet var det anført, at denne afgift fejlagtigt var blevet henført til afgiftspligtige leveringer, og at det drejede sig om for lidt angivet moms.

25 Den forelæggende ret har præciseret, at Commissioners i samme skrivelse karakteriserede lejemålene, som var indgået med trusten, som »kunstigt indsatte led«, der kunne lades ude af betragtning ved bedømmelsen af retmæssigheden af universitetets krav vedrørende godtgørelse af betalt indgående moms. På dette grundlag konkluderede Commissioners, at den betalte indgående moms, som Properties herefter opkrævede af universitetet, var blevet behandlet fejlagtigt af

universitetet, for så vidt som den havde været henført til momspligtige leveringer eller tjenesteydelser og var blevet godtgjort fuldt ud.

26 Universitetet anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal til prøvelse af den momsberigtigelse, som Commissioners havde meddelt i skrivelsen af 26. januar 2000.

27 Ifølge forelæggelsesafgørelsen har Commissioners gjort gældende, at transaktioner gennemført alene eller altovervejende med det formål at unddrage sig moms ikke udgør en »levering«. Tilsvarende er der ikke tale om en handling som led i eller til fremme af en »økonomisk virksomhed«.

28 Subsidiært har Commissioners anført, at en sådan transaktion i overensstemmelse med det generelle princip om forbud mod »misbrug af en rettighed« må lades ude af betragtning, og at bestemmelserne i sjette direktiv må anvendes på den omtvistede transaktion efter dens reelle indhold.

29 Universitetet har bl.a. gjort gældende, at formålet med de omhandlede transaktioner ikke, som hævdet af Commissioners, »alene eller i altovervejende grad [er] afgiftsunddragelse«. Selv om der ifølge universitetets vurdering af de faktiske omstændigheder ganske vist var tale om en stor godtgørelse af indgående moms i begyndelsen, som straks var »til rådighed«, blev der også på grund af de samme faktiske omstændigheder betalt store beløb i moms over en længere periode. Selv hvis det »eneste eller altovervejende formål med en transaktion er afgiftsunddragelse«, indebærer dette blot, at der over for transaktionen vil kunne træffes sådanne foranstaltninger til bekæmpelse af afgiftsunddragelse, som medlemsstaten måtte have vedtaget med hjemmel i en af bemyndigelserne hertil i sjette direktivs artikel 27, stk. 1. Ingen sådanne foranstaltninger er imidlertid vedtaget af Det Forenede Kongerige.

30 Universitetet har anført, at en transaktion kun kan karakteriseres som afgiftsunddragelse, hvis

1) den objektive følge af transaktionen strider mod sjette direktivs ånd og formål, og hvis

2) det var den erhvervsdrivendes subjektive hensigt at opnå dette resultat, hvilket ikke er tilfældet i hovedsagen.

31 Den forelæggende ret har imidlertid lagt til grund, at de transaktioner, som universitetet deltog i, blev indgået eller gennemført alene med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel. De tjente ikke noget selvstændigt forretningsformål. Transaktionerne udgjorde en ordning til udskydelse af moms med en indbygget mekanisme, som gjorde det muligt at opnå en besparelse i absolutte tal på et senere tidspunkt. Den forelæggende ret har heraf sluttet, at de udgjorde en afgiftsunddragelse. Endvidere viser de foreliggende faktiske omstændigheder klart, at det var universitetets og trustens subjektive hensigt at opnå dette resultat.

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

»Såfremt:

i. et universitet giver afkald på sin ret til momsfritagelse på en eventuel levering vedrørende en bestemt fast ejendom, som det ejer, og udlejer ejendommen til en trust, som er oprettet og kontrolleret af universitetet

ii. trusten giver afkald på sin ret til momsfritagelse på en eventuel levering vedrørende den pågældende faste ejendom og fremlejer ejendommen til universitetet

iii. lejemålet og fremlejemålet blev indgået og gennemført af universitetet alene med det formål at opnå en afgiftsfordel og ikke tjente noget selvstændigt forretningsformål

iv. udlejningen og fremlejningen udgjorde, og fra universitetets og trustens side var tænkt som en afgiftsudskydelsesordning (dvs. en ordning, som gjorde det muligt at udskyde betalingen af moms), med en indbygget mekanisme, som sikrede en afgiftsbesparelse i absolutte tal på et senere tidspunkt

spørges:

a) Udgør udlejningen og fremlejningen afgiftspligtige leveringer i sjette momsdirektivs forstand?

b) Skal udlejningen og fremlejningen anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2, andet punktum?«

## Om det præjudicielle spørgsmål

33 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner udgør levering af goder eller tjenesteydelser

og må anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, når de foretages alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden andet erhvervsmæssigt sigte.

*Indlæg for Domstolen*

34 Universitetet har anført, at under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, udgør udlejningen og fremlejningen afgiftspligtige transaktioner og må anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

35 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at når en juridisk person som universitetet — under omstændigheder som de, der er fastslået af den forelæggende ret — udlejer en fast ejendom til en tredjemand, som er knyttet til den, og som den kontrollerer, som trusten, og når sidstnævnte fremlejer ejendommen til universitetet udelukkende med det formål at udskyde eller i absolutte tal undgå betaling af moms, der ellers for størstedelens vedkommende ikke ville have kunnet godtgøres, fordi den faste ejendom bruges som led i universitetets egen afgiftsfritagne undervisningsvirksomhed:

— gennemførte universitetet ikke en »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Nærmere bestemt er en juridisk person som universitetet ikke involveret i udnyttelse af en fast ejendom med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, når dens formål med at gennemføre transaktionen er momsunddragelse, og

— udgør hverken lejemålet eller fremlejemålet tjenesteydelser i den forstand, hvori dette begreb anvendes i sjette direktivs artikel 6, stk. 1.

36 Irland har gjort gældende, at lejemålet og fremlejemålet under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke kan anses for »økonomisk virksomhed« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, andet punktum, og som sådan ikke er afgiftspligtige transaktioner i direktivets forstand.

37 Den italienske regering har anført, at det for at afgøre, i hvilket omfang goder eller tjenester, for hvilke man agter at fradrage moms, både bliver anvendt for transaktioner, der åbner mulighed for fradrag, og for sådanne, som ikke åbner mulighed for fradrag, ikke er muligt at tage hensyn til midler eller transaktioner, der kun gennemføres for at undgå anvendelse af pro rata-ordningen (og således nyde godt af det fulde fradrag), for så vidt som disse midler eller transaktioner ikke — for de personer, der har beføjelse til at gennemføre fradraget — udgør en økonomisk virksomhed som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2.

38 Kommissionen har gjort gældende, at der ved anvendelsen af begreberne »økonomisk virksomhed« og »levering af goder/tjenesteydelser« som defineret i sjette direktivs artikel 4, 5 og 6 skal tages hensyn til transaktionernes og de pågældende aktiviteters objektive karakteristika. Formålet med leveringen/tjenesteydelsen er ikke relevant.

39 Når en afgiftspligtig eller en gruppe afgiftspligtige, der er indbyrdes forbundne, deltager i en eller flere transaktioner, der ikke har nogen forretningsmæssig begrundelse, men som skaber en kunstig situation, hvis eneste formål er at tilvejebringe de nødvendige betingelser for godtgørelse af betalt indgående moms, bør disse transaktioner imidlertid ikke tages i betragtning, da de udgør et misbrug.

*Domstolens bemærkninger*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

49 Som Domstolen har fastslået i præmis 24 i dom af 6. april 1995, BLP-Group (sag C-4/94, Sml. I, s. 983), vil en forpligtelse for skatte- og afgiftsmyndighederne til at

gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt være i strid med det fælles momssystems formål, som er at garantere retssikkerheden og lette de handlinger, som er forbundet med afgiftens anvendelse, ved at lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter, bortset fra undtagelsestilfælde.

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

51 Selv om disse kriterier ganske vist ikke kan anses for opfyldt i tilfælde af afgiftssvig, f.eks. ved hjælp af urigtige angivelser eller ved udstedelsen af ulovlige fakturaer, ændrer dette ikke på, at spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende transaktion udelukkende er foretaget med det formål at opnå en afgiftsfordel, er uden nogen relevans med hensyn til at afgøre, om den udgør en levering af goder eller en tjenesteydelse, og om den må anses for økonomisk virksomhed.

52 Det bemærkes imidlertid herved, at sjette direktiv, som det fremgår af præmis 85 i dom af dags dato, Halifax m.fl. (sag C-255/02, trykt i dette hæfte, s. 1609), ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fratrække indgående moms, når de transaktioner, der begrunder denne ret, udgør misbrug.

53 Det præjudicielle spørgsmål skal herefter besvares med, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør leveringer af goder eller tjenesteydelser en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, når

de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på, selv om de alene gennemføres med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden noget erhvervsmæssigt sigte i øvrigt.

## Sagens omkostninger

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

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

**Transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør leveringer af goder eller tjenesteydelser og økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 73/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, når de opfylder de objektive kriterier, som disse begreber er baseret på, selv om de alene gennemføres med det formål at opnå en afgiftsfordel, uden noget erhvervsmæssigt sigte i øvrigt.**

Underskrifter