DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 21 februari 2006 *

I mål C-223/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket), genom beslut av den 16 maj 2003 som inkom till domstolen den 22 maj 2003, i målet

University of Huddersfield Higher Education Corporation

mot

Commissioners of Customs & Excise,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

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

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 november 2004,

med beaktande av de skriftliga yttranden som avgetts av:

— University of Huddersfield Higher Education Corporation, genom K.P.E. Lasok, QC, på uppdrag av A. Brown, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom R. Caudwell, i egenskap av ombud, biträdd av C. Vajda, QC, och M. Angiolini, barrister,

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

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

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

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna begäran har ingetts i samband med en tvist mellan University of Huddersfield Higher Education Corporation (nedan kallat universitetet) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners) med anledning av att den sistnämnda korrigerat avdrag som universitetet gjort i samband med en plan för minskning av skattebördan och avseende erlagd ingående mervärdesskatt för restaureringen av en kvarn.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelser

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

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

5 I artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band."

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

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

8 I artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta bland annat universitetsutbildning från mervärdesskatt.

9 I artikel 13 B. b i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom. Enligt artikel 13 C a i det

ovannämnda direktivet får medlemsstaterna emellertid medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

10 I artikel 17.2 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

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

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

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

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Det framgår av beslutet om hänskjutande att universitetet huvudsakligen tillhandahåller undervisning, vilket är en tjänst som är undantagen från mervärdesskatt. Eftersom universitetet även genomför ett antal leveranser och tillhandahåller tjänster som är skattepliktiga kan det enligt nationella bestämmelser emellertid återfå ingående mervärdesskatt i proportion till sin delvisa skattskyldighet, som år 1996 uppgick till 14,56 procent och som därefter gått ner till 6,04 procent.

14 Den hänskjutande domstolen har angett att universitetet år 1995 beslutade att restaurera två förfallna kvarnar till vilka det hade nyttjanderätt (leasehold). De två kvarnarna är kända under namnen West Mill och East Mill och ligger vid Canalside i Huddersfield. Eftersom den ingående mervärdesskatten för renoveringsutgifterna till stora delar inte kunde återfås under normala förhållanden, ville universitetet hitta ett sätt att minska skattebördan eller att skjuta upp betalningen av skatten.

15 Universitetet genomförde och betalade först och främst arbeten på West Mill. En oinskränkt trust (nedan kallad trusten) bildades genom en stiftelseurkund av den 27 november 1995. Enligt bestämmelserna i den bestyrkta handlingen förbehölls universitetet rätten att tillsätta och entlediga "trustees". De "trustees" som tillsattes var tre tidigare anställda vid universitetet, och förmånstagarna utgjordes av universitetet, samtliga studenter som var inskrivna vid ett visst tillfälle och alla typer av välgörande ändamål. Universitetet ingick samma dag ett garantiavtal med dessa trustees (Deed of Indemnity), enligt vilket universitetet stod garant för deras aktuella och framtida ansvarighet med anledning av olika transaktioner.

16 Den hänskjutande domstolen har angett att det enda syftet med att bilda trusten var att kunna genomföra en plan för minskning av skattebördan som föreslagits för West Mill i syfte att universitetet skulle återfå mervärdesskatten för renoveringskostnaderna.

17 Beträffande East Mill, som är den byggnad som direkt berörs av målet vid den nationella domstolen, framgår det av beslutet om hänskjutande att universitetet, i enlighet med den plan som dess skatterådgivare föreslagit, den 21 november 1996 valde att betala skatt för utarrenderingen av East Mill och att det den 22 november 1996 upplät detta skattepliktiga arrende till trusten för en tid av 20 år. Enligt en klausul i arrendeavtalet hade universitetet möjlighet att bringa detta att upphöra efter sex, tio eller femton år. Det ursprungliga årliga arrendet fastställdes till det symboliska beloppet 12,50 GBP. Även trusten hade valt att betala mervärdesskatt på tillhandahållandet och upplät samma dag ett skattepliktigt arrende i andra hand till universitetet för en tid av 20 år minus tre dagar för ett första årligt arrende, som uppgick till det symboliska beloppet 13 GBP.

18 Det framgår vidare av beslutet om hänskjutande att University of Huddersfield Properties Ltd (nedan kallat Properties), som är ett helägt dotterbolag till universitetet men inte tillhör samma mervärdesskattegrupp med avseende på artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet, den 22 november 1996 fakturerade universitetet beloppet 3 500 000 GBP plus 612 500 GBP i mervärdesskatt för framtida byggnadstjänster på East Mill. Den 25 november 1996 ingick Properties ett avtal om renovering av East Mill med universitetet. Universitetet betalade Properties faktura en obestämd dag. Den hänskjutande domstolen uppger att ingen bevisning förebringats för att Properties haft för avsikt att uppnå vinst genom att tillhandahålla universitetet byggnadstjänster och har härav dragit slutsatsen att universitetet inte avsåg att Properties skulle uppnå sådan vinst.

19 Properties anlitade utomstående entreprenörer till marknadspris för att tillhandahålla universitetet de byggnadstjänster som var nödvändiga för renoveringen av East Mill.

20 I mervärdesskattedeklarationen för januari 1997 angav universitetet, som hade en nettomervärdesskatteskuld som uppgick till mer än 90 000 GBP, en återbetalning till sin förmån med 515 000 GBP, vilket Commissioners efter kontroll betalade ut utan förbehåll genom att tillåta återbetalning av den mervärdesskatt som Properties hade fakturerat.

21 Fristående entreprenörer slutförde arbetena på East Mill den 7 september 1998 och universitetet tog byggnaden i bruk samma dag. Beloppen för arrende och andrahandsarrende höjdes därefter till 400 000 respektive 415 000 GBP om året.

22 Den hänskjutande domstolen har konstaterat att det enda syftet med att använda en trust i samband med East Mill och att universitetet arrenderade ut fastigheten till trusten var att underlätta planen för minskning av skattebördan. Den hänskjutande domstolen har dessutom konstaterat att det enda syftet med trustens andrahandsupplåtelse av East Mill till universitetet var att underlätta denna plan. Den hänskjutande domstolen har slutligen konstaterat att universitetet avsåg att uppnå en absolut skattebesparing genom att bringa det mervärdesskatteupplägg som införts för East Mill att upphöra efter mellan två och tre år eller efter sex, tio eller femton års arrende (vilket skulle innebära att även inbetalningarna av mervärdesskatt upphörde).

23 Den hänskjutande domstolen har vidare anmärkt att samtliga transaktioner verkligen genomförts, i den meningen att de inneburit att leveranser eller tillhandahållanden av tjänster verkligen ägt rum. Det var således inte fråga om skenaffärer.

24 I skrivelse av den 26 januari 2000 begärde Commissioners att universitetet skulle betala beloppet 612 500 GBP avseende mervärdesskatt för januari 1997 för de byggnadstjänster som Properties hade tillhandahållit på East Mill. I skrivelsen angavs att denna skatt hade kontoförts skattepliktiga leveranser eller tjänster på ett oriktigt sätt och att det deklarerade mervärdesskattebeloppet hade undervärderats.

25 Den hänskjutande domstolen preciserade i samma skrivelse att Commissioners ansåg att de arrenden som hade avtalats med trusten var "extramanövrer" som det kunde bortses från vid bedömningen av i vilken mån universitetets ansökningar om återbetalning av ingående mervärdesskatt var giltiga. Genom att förfara på detta sätt kom Commissioners fram till slutsatsen att universitetet hade handlagt den ingående mervärdesskatt som Properties fordrade av universitetet på ett oriktigt

sätt, eftersom universitetet hade kontoført denna mervärdesskatt på skattepliktiga leveranser eller tjänster och återfått den i dess helhet.

26 Universitetet väckte talan vid VAT and Duties Tribunal mot den rättelse av mervärdesskatten som Commissioners hade delgett i skrivelsen av den 26 januari 2000.

27 Enligt beslutet om hänskjutande hävdade Commissioners att en transaktion som genomförs uteslutande eller huvudsakligen i syfte att undgå mervärdesskatt inte utgör en "leverans eller en tjänst". Det är på samma sätt inte fråga om en åtgärd som utförts i samband med eller i syfte att genomföra "ekonomisk verksamhet".

28 Commissioners har i andra hand hävdat att en sådan transaktion i enlighet med den allmänna gemenskapsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk inte skall beaktas och att bestämmelserna i sjätte direktivet skall tillämpas på de ifrågavarande transaktionernas verkliga karaktär.

29 Universitetet har bland annat hävdat att de ifrågavarande transaktionerna, tvärtemot vad Commissioners gjort gällande, inte "uteslutande eller huvudsakligen genomförts i syfte att undgå beskattning". Det är visserligen riktigt att omständigheterna i den tolkning som universitetet gett dem har gett upphov till en betydande återbetalning av ingående mervärdesskatt som var "tillgänglig" omedelbart, men dessa omständigheter har även gett upphov till betydande mervärdesskatteutgifter under viss tid. Även om transaktionerna "uteslutande eller huvudsakligen genomförts i syfte att undgå beskattning", hade den enda följden av detta blivit att samtliga bestämmelser om skatteundandragande som medlemsstaten antagit i enlighet med bemyndiganden med stöd av artikel 27.1 i sjätte direktivet hade tillämpats på transaktionerna.

30 Universitetet anser att en åtgärd kan anses utgöra skatteundandragande endast om

1) den objektiva följden av transaktionen står i strid med andemeningen i och syftena med sjätte direktivet, och

2) näringsidkarens subjektiva avsikt varit att uppnå detta resultat, vilket inte är fallet i målet vid den nationella domstolen.

31 Den hänskjutande domstolen har emellertid konstaterat att universitetets transaktioner genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel. Transaktionerna har inte haft något tydligt ekonomiskt syfte. De utgjorde ett upplägg för uppskjutande av skatt med en inbyggd mekanism som möjliggjorde en slutgiltig besparing i skattehänseende vid en senare tidpunkt. Den hänskjutande domstolen har dragit slutsatsen att dessa åtgärder innebär skatteundandragande. Av de faktiska omständigheterna framgår tydligt att det var universitetets och trustens subjektiva avsikt att uppnå detta resultat.

32 Under dessa omständigheter beslutade VAT and Duties Tribunal att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall under följande omständigheter, nämligen att

i. ett universitet avstår från sin rätt till undantag från mervärdesskatt beträffande leverans eller tillhandahållande av tjänst med avseende på viss fast egendom som det äger och arrenderar ut denna fasta egendom till en trust som grundats och kontrolleras av universitetet,

ii. trusten avstår från sin rätt till undantag från mervärdesskatt beträffande leverans eller tillhandahållande av tjänst med avseende på den fasta egendomen i fråga och arrenderar ut denna i andra hand till universitetet,

iii. universitetet ingick och genomförde arrendet och andrahandsarrendet endast i syfte att uppnå en skattefördel och dessa transaktioner inte hade något annat ekonomiskt syfte,

iv. arrendet och andrahandsarrendet innebar, och universitetet och trusten avsåg att de skulle innebära, en uppskjutning (det vill säga en uppskjutning av betalningen av mervärdesskatt) med en inbyggd mekanism som medförde en lägre skatt totalt sett vid ett senare tillfälle,

a) arrendet och andrahandsarrendet anses vara skattepliktiga i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet?

b) Skall de anses utgöra 'ekonomisk verksamhet' i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

Tolkningsfrågan

33 Den hänskjutande domstolen frågar i sak om sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leveranser av varor eller

tillhandahållanden av tjänster och om de utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i sjätte direktivet när de genomförs i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.

Yttranden som har inkommit till domstolen

34 Universitetet har hävdat att arrendet och andrahandsarrendet, under de förhållanden som anges i beslutet om hänskjutande, är skattepliktiga transaktioner och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

35 Förenade kungarikets regering anser att när en juridisk person såsom ett universitet, under sådana förhållanden som dem som den hänskjutande domstolen konstaterat, arrenderar ut fast egendom till tredjeman som har band till universitetet och kontrolleras av detta, såsom trusten, och när denna arrenderar ut egendomen i andra hand till universitetet i det enda syftet att skjuta upp eller undgå betalning av mervärdesskatt, som annars till stor del hade varit omöjlig att få återbetald, eftersom fastigheterna används i samband med universitetets egen utbildningsverksamhet som är undantagen från mervärdesskatt,

— idkar universitetet inte ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, eller, mer exakt uttryckt, en sådan juridisk person som ett universitet utnyttjar inte en fastighet för att få stadigvarande intäkter när syftet med transaktionen är att undgå mervärdesskatt, och

— varken arrendet eller andrahandsarrendet utgör tillhandahållande av tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet.

36 Irland har gjort gällande att arrendet och andrahandsarrendet under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen inte kan anses utgöra "ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet och att de inte i den egenskapen utgör skattepliktiga transaktioner i den mening som avses i det direktivet.

37 Den italienska regeringen anser att för att kunna bedöma i vilken mån varor eller tjänster, för vilka avdrag för mervärdesskatt avses göras, samtidigt används för transaktioner som medför rätt till avdrag och för transaktioner som inte medför sådan rätt, är det inte möjligt att bedöma grunder eller transaktioner som genomförs endast i syfte att undvika bestämmelser om uppdelning (och därmed få full avdragsrätt), eftersom dessa grunder eller transaktioner inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet för de skattskyldiga som är berättigade att göra avdrag.

38 Kommissionen har hävdat att vid tillämpningen av begreppen "ekonomisk verksamhet", "leveranser av varor" och "tillhandahållanden av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 4, 5 och 6 i sjätte direktivet skall objektiva karakteristika för berörda transaktioner och verksamheter beaktas. Syftet med leveransen eller tillhandahållandet är inte relevant.

39 När en skattskyldig eller en grupp skattskyldiga som är förbundna med varandra vidtar en eller flera transaktioner som inte är ekonomiskt motiverade, men som förorsakar ett konstruerat förhållande vars enda syfte är att åstadkomma sådana villkor som är nödvändiga för att återfå ingående mervärdesskatt, utgör dessa transaktioner förfarandemissbruk och skall därför inte beaktas.

Domstolens bedömning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

49 Såsom domstolen har slagit fast i punkt 24 i dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), skulle en skyldighet för skattemyndigheten att

genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt strida mot det gemensamma mervärdesskattesystemets syften att säkerställa rättssäkerheten och att underlätta de åtgärder som är förenade med tillämpningen av mervärdesskatten genom att, utom i absoluta undantagsfall, ta hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.

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

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

52 Domstolen erinrar härvid om att, såsom framgår av punkt 85 i dom denna dag i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), utgör sjätte direktivet hinder för den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när de transaktioner som ligger till grund för denna rätt utgör förfarandemissbruk.

53 Av vad ovan anförts följer att tolkningsfrågan skall besvaras så, att sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster och ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 2 punkt 1 och artiklarna 4.1, 4.2, 5.1 och 6.1 i sjätte

direktivet om de uppfyller de objektiva kriterier som dessa begrepp grundar sig på och även om de genomförts i det enda syftet att uppnå en skattefördel och utan något annat ekonomiskt syfte.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

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

Underskrifter