

Sag C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

Weald Leasing Ltd

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division))

»Sjette momsdirektiv – begrebet misbrug – leasingtransaktioner gennemført af en koncern med henblik på at sprede betalingen af ikke-fradragsberettiget moms«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – transaktioner, der udgør misbrug – begreb*

(Rådets direktiv 77/388)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – transaktioner, der udgør misbrug*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Den afgiftsfordel, der opnås ved, at en virksomhed leaser aktiver frem for at købe aktiverne direkte, udgør ikke en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 95/7, og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, såfremt aftalevilkårene vedrørende disse transaktioner, herunder bl.a. vilkårene vedrørende fastsættelsen af leasingafgiften, svarer til almindelige markedsvilkår, og såfremt et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner ikke hindrer anvendelsen af nævnte bestemmelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Den omstændighed, at denne virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner, er i denne henseende uden betydning. Konstateringen af misbrug følger nemlig ikke af arten af de kommercielle transaktioner, som den, der udfører transaktionerne, normalt beskæftiger sig med, men af disse transaktioners genstand, formål og virkninger.

(jf. præmis 44 og 45 samt domskonkl. 1)

2. Såfremt visse aftalevilkår vedrørende de leasingtransaktioner, som et selskab foretager, og/eller et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner udgør misbrug, skal nævnte transaktioner omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer vedrørende aftalevilkårene og/eller dette selskabs deltagelse, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede. I denne forbindelse må den anvendte omdefinering ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig opkrævning af merværdiafgiften og for at undgå svig.

(jf. præmis 52 og 53 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. december 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – begrebet misbrug – leasingtransaktioner gennemført af en koncern med henblik på at sprede betalingen af ikke-fradragsberettiget moms«

I sag C-103/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 24. februar 2009, indgået til Domstolen den 13. marts 2009, i sagen:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

Weald Leasing Ltd,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász og T. von Danwitz,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. juni 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Weald Leasing Ltd ved M. Conlon, QC, og barrister N. Shaw, for solicitor S. Walsh
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ossowski, som befuldmægtiget, bistået af

barrister M. Hall

- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af A. Aston, SC
- den græske regering ved G. Kanellopoulos, S. Trekli og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Arena
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. oktober 2010, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af begrebet »misbrug« i den forstand, hvori begrebet er anvendt i dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609), af 21. februar 2008, Part Service (sag C-425/06, Sml. I, s. 897), og af 22. maj 2008, Ampliscientifica og Amplifin (sag C-162/07, Sml. I, s. 4019).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og Weald Leasing Ltd (herefter »Weald Leasing«) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«), som dette selskab er blevet pålagt som følge af visse af selskabet foretagne leasingtransaktioner.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 2, nr. 1, i 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«), bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved direktivets artikel 28f, fastsætter:

»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 [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.«

5 Sjette direktivs artikel 27 er affattet som følger:

»1. Rådet kan med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle

afgiftsopkrævningen eller for at undgå visse former for svig eller unddragelse. Foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen må ikke eller kun i ubetydelig grad påvirke størrelsen af den skyldige afgift ved det endelige forbrug.

2. Den medlemsstat, der ønsker at indføre de i stk. 1 omhandlede foranstaltninger, forelægger sagen for Kommissionen med de oplysninger, der er nødvendige til at foretage en vurdering.

3. Kommissionen underretter de øvrige medlemsstater herom inden for en frist på en måned.

4. Rådets samtykke anses for opnået, såfremt hverken Kommissionen eller en af medlemsstaterne inden for en frist på to måneder fra den i stk. 3 nævnte underretning har anmodet om, at sagen forelægges Rådet.

5. De medlemsstater, som den 1. januar 1977 anvender særlige foranstaltninger af den art, der er omhandlet i stk. 1, kan opretholde disse på betingelse af, at Kommissionen får meddelelse herom inden den 1. januar 1978, og under forudsætning af, at de for så vidt angår foranstaltninger til forenkling af afgiftsopkrævningen er i overensstemmelse med det i stk. 1 fastsatte kriterium.«

Nationale bestemmelser

6 Bilag 6, stk. 1, til momsloven af 1994 (Value Added Tax Act 1994, herefter »VAT Act 1994«) bestemmer:

»1(1) Hvis –

a) værdien af en levering fra en afgiftspligtig person for et vederlag i penge (bortset fra dette stykke) er mindre end normalværdien, og

b) den person, der foretager leveringen, og den person, til hvem den foretages, er indbyrdes forbundet, og

c) leveringen er en afgiftspligtig levering, og den person, som leveringen foretages til, ikke i henhold til Section 25 og 26 er bemyndiget til at godtgøre hele momsen på leveringen

kan Commissioners bestemme, at leveringens værdi skal ansættes til dens normalværdi.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Churchill Group of Companies (herefter »Churchill-koncernen«) leverer hovedsageligt momsfrittede forsikringsydelse.

8 Churchill Management Ltd (herefter »CML«) og dets datterselskaber Churchill Accident Repair Centre (herefter »CARC«) og Weald Leasing udgør en del af Churchill-koncernen.

9 CML og CARC har en godtgørelsessats af erlagt indgående moms på ca. 1%, således at de, når de køber aktiver, kun kan fradrage 1% af momsen på købet af disse aktiver.

10 Weald Leasings erhvervsmæssige virksomhed består i at købe de pågældende aktiver og derefter lease dem.

11 Suas Ltd (herefter »Suas«) er et selskab ejet af Churchill-koncernens momsrådgiver og hans ægtefælle, men selskabet er ikke en del af koncernen. Dets eneste erhvervsmæssige virksomhed af betydning består i at lease aktiver fra Weald og dernæst udlease disse aktiver til CML og CARC.

- 12 Når CML eller CARC havde behov for nye aktiver, blev disse anskaffet af Weald Leasing, som leasede dem til Suas, der dernæst udleasede dem til CML eller CARC.
- 13 Ved at anvende denne transaktionskæde undgik CML og CARC direkte at skulle købe de aktiver, de havde brug for, og at skulle betale hele beløbet for den ikke-fradragsberettigede moms på disse køb på én gang.
- 14 Formålet med disse transaktioner var at opdele og sprede betalingen af dette beløb for at udskyde Churchill-koncernens afgiftsbyrde.
- 15 CML og CARC blev ikke umiddelbart forpligtet til betaling af ikke-fradragsberettiget moms af den samlede pris for de købte aktiver, men blev momsplichtige af leasingafgiften på aktiverne, fordelt over leasingkontrakternes varighed.
- 16 Commissioners udfærdigede momsansættelser, der afviste Weald Leasings anmodning om at fratrække den indgående moms på de aktiver, der var leaset ud fra oktober 2000 til oktober 2004, med den begrundelse, at de omhandlede transaktioner ikke udgjorde økonomisk virksomhed, og at de var udtryk for misbrug.
- 17 Weald Leasing påklagede denne momsansættelse og gjorde herved gældende, at transaktionerne ikke var foretaget alene med det formål at opnå en afgiftsfordel, og at leveringen af aktiver ved en leasingkontrakt ikke var i strid med de af sjette direktiv forfulgte formål.
- 18 Efter afsigelsen af dommen i sagen Halifax m.fl. frafaldt Commissioners myndighedens argument om, at de omhandlede transaktioner ikke havde karakter af økonomisk virksomhed, og gjorde udelukkende gældende, at transaktionerne udgjorde misbrug.
- 19 Ved dom af 7. februar 2007 fastslog VAT and Duties Tribunal, at disse transaktioners væsentligste formål var at opnå en afgiftsfordel, som bestod i at udskyde betalingen af den moms, som Churchill-koncernen var pålagt, ved at indgå leasingkontrakter, men at denne fordel ikke var i strid med de relevante bestemmelser i sjette direktiv.
- 20 Retten fastslog endvidere, at misbrug eventuelt ville kunne følge, ikke af selve leasingkontrakterne, men af den i henhold til disse kontrakter fastsatte leasingafgift og af de aftaler, der gjorde det muligt at undgå, at Commissioners traf en bestemmelse i henhold til bilag 6 til VAT Act 1994.
- 21 Commissioners appellerede denne dom til High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, og gjorde gældende, at den afgiftsfordel, som Churchill-koncernen havde opnået, var i strid med de af sjette direktiv forfulgte formål.
- 22 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, forkastede ved dom af 16. januar 2008 Commissioners' appel med den begrundelse, at den omstændighed, at de omhandlede transaktioner ikke var foretaget som led i almindelige kommercielle transaktioner, ikke var tilstrækkelig til at fastslå, at der forelå misbrug, eftersom den afgiftsfordel, som Churchill-koncernen havde opnået ved at foretage disse transaktioner, ikke var i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller nogen anden bestemmelse i sjette direktiv.
- 23 Commissioners appellerede denne dom til den forelæggende ret med den begrundelse, at High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, havde undladt at undersøge spørgsmålet, om de omhandlede leasingkontrakter var en del af parternes almindelige kommercielle transaktioner. Ifølge Commissioners ville det være i strid med de af sjette direktiv forfulgte formål at tillade en afgiftspligtig person at fratrække indgående moms på transaktioner

uden et reelt kommercielt formål, som ikke er foretaget på normale markedsvilkår, som ikke medfører de byrder og risici, der normalt er forbundet med sådanne kontrakter, og som ikke er indgået som led i almindelige kommercielle transaktioner mellem de to aftaleparter.

24 Det er i denne sammenhæng, at Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

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

3) Såfremt det andet spørgsmål besvares bekræftende:

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

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

- transaktioner, som den pågældende afgiftspligtige person typisk beskæftiger sig med
- transaktioner, som to eller flere parter beskæftiger sig med på almindelige markedsvilkår
- transaktioner, som er erhvervsmæssigt levedygtige
- transaktioner, som skaber de kommercielle byrder og risici, der typisk forbindes med relateret kommercielt udbytte
- transaktioner, som ikke er kunstige, for så vidt som de har erhvervsmæssigt indhold
- andre typer eller kategorier af transaktioner?

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

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

b) omdefinere leasingstrukturen til et direkte køb, eller

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

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

25 Med det første og det andet spørgsmål, der behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at en virksomhed – frem for at købe aktiver direkte – leaser aktiver ved transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, der involverer et mellemliggende uafhængigt selskab, indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med bestemmelserne i sjette direktiv at tildele, og om anvendelsen af sådanne transaktioner udgør misbrug, for så vidt som nævnte virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner.

26 Det bemærkes, at anvendelsen af EU-retten 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 EU-retten, og at dette princip om forbud mod misbrug ligeledes finder anvendelse på momsområdet (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 69 og 70, og i sagen Ampliscientifica og Amplifin, præmis 27).

27 En erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan desuden baseres på 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, og Part Service-dommen, præmis 47).

28 Det er i denne sammenhæng, at Domstolen har fastslået, at en konstatering af et misbrug på momsområdet kræver, at to betingelser er opfyldt.

29 På den ene side skal de omhandlede transaktioner indebære, at der opnås en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med bestemmelserne i sjette direktiv at tildele, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i nævnte direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 74, og Part Service-dommen, præmis 42).

30 For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Forbuddet mod misbrug mister nemlig sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 75, og Part Service-dommen, præmis 42).

31 For så vidt angår hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at hovedformålet med de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner var at opnå en afgiftsfordel, nemlig at sprede betalingen af moms på de omhandlede erhvervelser, således at Churchill-koncernens afgiftsbyrde blev udskudt.

32 For at kunne fastslå, at der er tale om misbrug, kræves det imidlertid ligeledes, at denne afgiftsfordel – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – er i strid med formålet med disse bestemmelser.

33 I denne henseende bemærkes, at leasingtransaktioner henhører under sjette direktivs anvendelsesområde, og at den omstændighed, at afgiftsfordelen eventuelt ville kunne følge af anvendelsen af sådanne transaktioner, ikke i sig selv udgør en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i dette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet.

34 Det kan nemlig ikke bebrejdes en afgiftspligtig person, at denne vælger en leasingtransaktion, der giver vedkommende en fordel, som – således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen – består i en spredning af den pågældendes afgiftstilsvær, frem for et køb, der ikke giver en sådan fordel, så længe momsen på leasingtransaktionen betales korrekt og i sin helhed.

35 Det er ubestridt, at dette er tilfældet for så vidt angår momsen på de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner, og at de pågældende selskaber således for hver af disse transaktioner har betalt det korrekte udgående momsbeløb og, når det var muligt, har fradraget det korrekte indgående momsbeløb.

36 Hvis Weald Leasing har kunnet fradrage momsen på de aktiver, som selskabet købte, var det nemlig som følge af den omstændighed, at dette selskab ikke driver forsikringsvirksomhed, men afgiftspligtig leasingvirksomhed, der ikke er momsfrataget.

37 CML og CARC har ligeledes ikke fradraget momsen på den leasingafgift, de har betalt til Suas, eftersom den for 99% af beløbets vedkommende ikke kunne godtgøres.

38 Anvendelsen af leasing af et gode indebærer desuden ikke i sig selv, at momsbeløbet på leasingtransaktionen bliver mindre end det beløb, der skulle have været betalt, hvis godet var blevet købt.

39 Den forelæggende ret skal dermed på den ene side fastslå, om aftalevilkårene vedrørende de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner er i strid med bestemmelserne i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet. Dette ville bl.a. være tilfældet for fastsættelsen af leasingafgiften, såfremt det skulle vise sig, at denne er ualmindeligt lav og ikke svarer til nogen økonomisk virkelighed.

40 På den anden side skal den forelæggende ret fastslå, om den omstændighed, at et mellemliggende uafhængigt selskab – i den foreliggende sag Suas – er involveret, kan hindre anvendelsen af disse bestemmelser.

41 I denne henseende skal den forelæggende ret bl.a. efterprøve, om Suas' deltagelse i de nævnte transaktioner har forhindret Commissioners i at anvende bilag 6, stk. 1, til VAT Act 1994 vedrørende transaktionerne, således som det fremgår af visse af sagens akter, og således som det blev anført under retsmødet.

42 I denne forbindelse kan Weald Leasings argument, hvorefter princippet om forbud mod misbrug ikke finder anvendelse på en tilsidesættelse af denne bestemmelse, idet sidstnævnte udelukkende henhører under national ret, ikke tiltrædes, eftersom nævnte bestemmelse er vedtaget på grundlag af sjette direktivs artikel 27 og dermed er en del af den nationale lovgivning, der gennemfører direktivet.

43 Den omstændighed, at en virksomhed, der anvender leasingtransaktioner som de i hovedsagen omhandlede, ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner, har derudover ingen betydning for de foregående betragtninger.

44 Konstateringen af misbrug følger nemlig ikke af arten af de kommercielle transaktioner, som den, der udfører de omhandlede transaktioner, normalt beskæftiger sig med, men af disse transaktioners genstand, formål og virkninger.

45 Det første og det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at den afgiftsfordel, der opnås ved, at en virksomhed – frem for at købe aktiver direkte – leaser aktiver ved transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, ikke udgør en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, såfremt aftalevilkårene vedrørende disse transaktioner, herunder bl.a. vilkårene vedrørende fastsættelsen af leasingafgiften, svarer til almindelige markedsvilkår, og såfremt et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner ikke hindrer anvendelsen af nævnte bestemmelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Den omstændighed, at denne virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner, er i denne henseende uden betydning.

Det tredje spørgsmål

46 I betragtning af svaret på det første og det andet spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det tredje spørgsmål.

Det fjerde spørgsmål

47 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes de i hovedsagen omhandlede transaktioner bør omdefineres, såfremt transaktionerne eller en del heraf konstateres at udgøre misbrug.

48 Med hensyn hertil bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 94 og 98).

49 Det påhviler således for det første den forelæggende ret på grundlag af de anvisninger, der er givet i svaret på det første og det andet spørgsmål, at fastslå, om visse elementer af de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner udgør misbrug.

50 Såfremt dette er tilfældet, påhviler det for det andet denne ret at omdefinere disse transaktioner med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede.

51 Dersom den forelæggende ret kommer til den konklusion, at visse af aftalevilkårene vedrørende de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner og/eller Suas' deltagelse i disse udgør misbrug, skal denne ret således omdefinere nævnte transaktioner uden hensyntagen til Suas' eksistens og/eller ved at ændre eller undlade at anvende disse aftalevilkår.

52 I denne forbindelse må den omdefinering, som den forelæggende ret anvender, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 92).

53 Det fjerde spørgsmål skal herefter besvares med, at såfremt visse aftalevilkår vedrørende

leasingtransaktioner som de i hovedsagen omhandlede og/eller et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner udgør misbrug, skal nævnte transaktioner omdefinieres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer vedrørende aftalevilkårene og/eller dette selskabs deltagelse, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede.

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 (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Den afgiftsfordel, der opnås ved, at en virksomhed – frem for at købe aktiver direkte – leaser aktiver ved transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, udgør ikke en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i Rådets sjette direktiv 77/388/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, og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, såfremt aftalevilkårene vedrørende disse transaktioner, herunder bl.a. vilkårene vedrørende fastsættelsen af leasingafgiften, svarer til almindelige markedsvilkår, og såfremt et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner ikke hindrer anvendelsen af nævnte bestemmelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Den omstændighed, at denne virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner, er i denne henseende uden betydning.**

2) **Såfremt visse aftalevilkår vedrørende leasingtransaktioner som de i hovedsagen omhandlede og/eller et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner udgør misbrug, skal nævnte transaktioner omdefinieres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer vedrørende aftalevilkårene og/eller dette selskabs deltagelse, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede.**

Underskrifter

* Processprog: engelsk.