

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 20 juni 2013 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2 led 1 och 6.1 – Begreppet tillhandahållande av tjänster – Tillhandahållande av reklamtjänster och låneförmedlingstjänster – Undantag från skatteplikt – Transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet– Förfarandemissbruk – Transaktioner vilkas enda syfte är att uppnå en skattefördel”

I mål C-653/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 13 december 2011, som inkom till domstolen den 19 december 2011, i målet

Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs

mot

Paul Newey, som driver verksamhet under näringskännetecknet Ocean Finance,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna E. Jarašićnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 mars 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Paul Newey, som driver verksamhet under näringskännetecknet Ocean Finance, genom J. Ghosh, QC, samt E. Wilson och J. Bremner, barristers,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski och L. Christie, båda i egenskap av ombud, biträdda av O. Thomas, barrister,
- Irland, genom E. Creedon, i egenskap av ombud, biträdd av A. Collins, SC,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 (EGT L 269, s. 44, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (nedan kallade Commissioners) och Paul Newey, som driver verksamhet under näringskännetecknet Ocean Finance (nedan kallad Paul Newey). Målet avser mervärdesskatt på tillhandahållande av reklamtjänster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 299.6 EG ska bestämmelserna i EG-fördraget tillämpas beträffande Kanalöarna, där Jersey ingår, endast i den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa genomförandet av den ordning som föreskrivs för dessa öar, bland annat i protokoll nr 3 om Kanalöarna och Isle of Man (EGT L 73, 1972, s. 164), som återfinns som bilaga till akten om villkoren för Konungariket Danmarks, Irlands och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands anslutning och om anpassning av fördragen (EGT L 73, 1972, s. 14). Protokollet innehåller inga bestämmelser om mervärdesskatt, eftersom unionsbestämmelserna om mervärdesskatt inte är tillämpliga på ön Jersey.

4 I fjärde skälet i sjätte direktivet anges att hänsyn bör tas till målsättningen att avskaffa skatt på införsel liksom återbäring vid utförsel i handeln medlemsstaterna emellan. För att en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad till slut ska kunna uppnås bör det gemensamma systemet för omsättningsskatter inte göra åtskillnad beroende på ursprung av varor och tjänster.

5 Enligt artikel 2 led 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas "för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

6 Enligt artikel 5.1 i direktivet avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom, och enligt artikel 6.1 i direktivet avses med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i samma direktiv.

7 I artikel 9 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Dock gäller följande undantag:

...

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

– Reklamtjänster.

...

– Bank-, finansierings- och försäkringstjänster, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack.

...

– Tjänster av handelsagenter som agerar i annans namn och för annans räkning, när de åt sin uppdragsgivare anskaffar de tjänster som avses i denna punkt (e).

3. För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e och uthyrning av lös materiell egendom betrakta

...

b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.”

8 I artikel 13 i sjätte direktivet, vilken har rubriken ”Undantag inom landets territorium”, föreskrivs under rubriken ”B. Övriga undantag från skatteplikt” följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner

1. Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat kredit.

2. Förhandlingar om och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter och förvaltning härav av den som beviljat kredit.

...”

9 I artikel 17.2 i 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

Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...”

10 Artikel 21 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”...

Följande personer skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt enligt det inhemska systemet:

...

b) Skattskyldiga personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som mottar sådana tjänster som omfattas av punkterna C, D, E och F i artikel 28b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landet, om tjänsterna tillhandahålls av en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet.

...”

Lagstiftningen i Förenade kungariket

11 Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet hade section 4.1 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) följande lydelse:

”Mervärdesskatt ska tas ut på alla leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som utförs i Förenade kungariket när det är fråga om en leverans eller en skattepliktig transaktion som utförs av en skattskyldig person inom ramen för dennes ekonomiska verksamhet.”

12 I section 5.2 a och 5.2 b i lagen föreskrevs följande:

”a) Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster enligt denna lag omfattar alla former för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, förutom sådana för vilka det inte utgår något vederlag.

b) Samtliga transaktioner som inte utgör en leverans av varor men som utförs mot vederlag ... utgör ett tillhandahållande av tjänster.”

13 I section 7.10 i samma lag stadgades följande:

”Ett tillhandahållande av tjänster ska anses ha ägt rum

a) i Förenade kungariket om leverantören hör hemma i Förenade kungariket, och

b) i ett tredjeland (och inte i Förenade kungariket) om leverantören hör hemma i detta land.”

14 I section 8.1 och 8.2 i samma lag infördes en omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt

avseende tjänster som tillhandahålls från ett annat land än Förenade kungariket. I bestämmelsen föreskrevs följande:

"1) Med undantag för vad som stadgas i 3 nedan gäller då de relevanta tjänsterna

a) tillhandahållits av en person som är hemmahörande i ett annat land än Förenade kungariket, och

b) mottas av en person (mottagaren) som är hemmahörande i Förenade kungariket för att användas i dennes verksamhet

att samma verkningar enligt denna lag ska inträda (och särskilt när mervärdesskatt ska betalas vid ett tillhandahållande av tjänst och en beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående skatt), som om mottagaren själv tillhandahöll tjänsterna i Förenade kungariket inom ramen för sin ekonomiska verksamhet och detta tillhandahållande var ett skattepliktigt tillhandahållande.

2) Relevanta tjänster i den mening som avses i denna section är tjänster som omfattas av beskrivningarna i schedule 5 och som inte är tjänster som omfattas av någon av beskrivningarna i schedule 9.

3) Tjänster som ska anses ha utförts av mottagaren enligt 1 ovan får inte beaktas som tjänster som utförts av denne vid fastställandet av hans eller hennes rätt till avdrag för ingående skatt enligt section 26.1."

15 I section 9 i 1994 års lag om mervärdesskatt definierades begreppet "hemmahörande" (*place of belonging*) för en mottagare av tjänster enligt följande:

"1) 2 nedan ska tillämpas för att fastställa, för varje tillhandahållande av tjänster, om leverantören hör hemma i ett land eller i ett annat, och 3 och 4 nedan ska tillämpas (med undantag för bestämmelserna i section 8.6) för att fastställa, för varje tillhandahållande av tjänster, om mottagaren hör hemma i ett land eller i ett annat.

2) Leverantören av tjänster ska anses höra hemma i ett land

a) om han eller hon har etablerat sin rörelse eller har något fast driftsställe där och han eller hon inte har något sådant driftsställe någon annanstans, eller

b) om han eller hon inte har något sådant driftsställe (i nämnda land eller någon annanstans), men han eller hon är fast bosatt i nämnda land, eller

c) om han eller hon har sådana driftsställen både i det landet och i ett annat land, och det driftsställe som har starkast anknytning till leveransen är beläget i det förstnämnda landet.

3) Om leveransen av tjänster utförs av en person och mottas av samma person av skäl som inte är hänförliga till någon av hans eller hennes verksamheter ska han eller hon anses hemmahörande i det land där han eller hon är fast bosatt.

4) Om 3 ovan inte är tillämplig ska den person som gynnas av leveransen anses höra hemma i ett land

a) om ett av de villkor som anges i a eller b ovan är uppfyllda, eller

b) om han eller hon har sådana driftsställen som anges i 2 ovan såväl i detta land som någon annanstans eller det driftsställe som har eller kommer att ha starkast anknytning till leveransen är

beläget i det förstnämnda landet.

5) I denna section (och endast här) ska

a) en person som utövar sin verksamhet genom en filial eller ett kontor i ett land anses hemmahörande i detta land, och

b) *fast bosättning* för en juridisk person vara den plats där den juridiska personen har bildats.”

16 I section 31 i 1994 års lag om mervärdesskatt och group 5 i schedule 9, genom vilka artikel 13 B d i sjätte direktivet införlivas med Förenade kungarikets lagstiftning, föreskrevs att bland annat ”beviljande av förskott eller lån” och tillhandahållande av förmedlingstjänster som har samband med sådana tjänster är undantagna från skatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Paul Newey under den period som avses i det nationella målet var låneförmedlare, etablerad i Tamworth (Förenade kungariket). De låneförmedlingstjänster som Paul Newey tillhandahöll i Förenade kungariket var undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 B d i sjätte direktivet. De reklamtjänster som tillhandahölls Paul Newey i Förenade kungariket för att locka möjliga låntagare var däremot mervärdesskattepliktiga, med följd att den skatt som Paul Newey betalade för reklamtjänsterna inte gick att återfå.

18 För att undgå denna skatt, som inte gick att återfå, bildade Paul Newey bolaget Alabaster (CI) Ltd (nedan kallat Alabaster), etablerat på Jersey, vilket är ett område där sjätte direktivet inte är tillämpligt, och han gav bolaget tillstånd att använda näringskännetecknet Ocean Finance. Paul Newey är enda aktieägare i bolaget.

19 Alabaster hade minst en heltidsanställd och hade sin egen ledning, bestående av fysiska personer som var bosatta på Jersey. Dessa personer, som saknade direkt erfarenhet av förmedling, föreslogs eller rekryterades av Paul Neweys revisorer och erhöll ersättning i förhållande till den tid de arbetade för Alabaster.

20 Enligt Alabasters bolagsordning och gällande lagstiftning på Jersey ansvarade ledningen för förvaltningen av bolaget och utövade de befogenheter som hade samband med denna förvaltning. Paul Newey deltog inte i bolagets förvaltning.

21 Förmedlingsavtalen slöts direkt mellan långivarna och Alabaster, med följd att förmedlingsprovisionerna inte betalades till Paul Newey utan till bolaget.

22 Alabaster behandlade emellertid inte självt låneansökningarna utan anlät Paul Neweys tjänster i detta avseende. Dessa tjänster tillhandahölls av Paul Neweys anställda i Tamworth enligt ett underleverantörsavtal (nedan kallat tjänsteavtalet). I avtalet angavs ett antal tjänster som Paul Newey skulle tillhandahålla, vari huvudsakligen ingick samtliga göromål hänförliga till handläggning av låneförmedlingsverksamheten. Enligt kontaktet hade Paul Newey likaså rätt att förhandla fram villkoren i de avtal som ingicks mellan Alabaster och långivarna.

23 Paul Newey mottog en omedelbar ersättning för sina tjänster på från början 50 procent, senare 60 procent, av nettokommissionsbeloppen för varje lån som beviljats genom Alabaster. Dessutom tillkom ersättning för kostnader och utlägg.

24 I praktiken kontaktade potentiella låntagare, i Förenade kungariket, Paul Neweys anställda direkt, som handlade varje ansökan och skickade de ansökningar som uppfyllde kriterierna för att kunna beviljas lån till Jersey för godkännande av Alabasters ledning. Detta tog i allmänhet en

timme, och det framgår inte att ledningen avslagit någon ansökan som underställts ledningen för godkännande.

25 Reklamen som riktade sig till potentiella låntagare var oundgänglig för låneförmedlingen och utgjorde en betydande del av Alabasters kostnader.

26 Enligt den nationella domstolen tillhandahölls reklamtjänsterna av Wallace Barnaby & Associates Ltd (nedan kallat Wallace Barnaby), ett bolag som inte var knutet till Alabaster men även det etablerat på Jersey, enligt ett avtal med Alabaster. Wallace Barnaby köpte självt sina reklamtjänster från reklambyråer i Förenade kungariket, bland annat av reklambyrån Ekay Advertising. Enligt gällande lagstiftning på Jersey utgick inte någon mervärdesskatt vid Alabasters betalningar till Wallace Barnaby för tjänsterna.

27 Paul Newey saknade rätt att beställa reklamtjänster för Alabasters räkning, och hade inget något betalningsansvar för de tjänster som Wallace Barnaby tillhandahöll detta bolag. Paul Newey hade emellertid befogenhet att godkänna innehållet i reklamen, vilket han diskuterade med en anställd hos Ekay Advertising i Förenade kungariket. Efter dessa möten lämnade den anställda rekommendationer till Wallace Barnaby.

28 Wallace Barnaby lämnade i sin tur rekommendationer till ledningen i Alabaster som, efter mottagandet av rekommendationerna, höll veckomöten för att besluta om de planerade reklamkostnaderna. I praktiken avlogs inte någon av rekommendationerna.

29 Commissioners ansåg – med avseende på mervärdesskatten – dels att de berörda reklamtjänsterna hade tillhandahållits Paul Newey i Förenade kungariket och således skulle beskattas där, dels att låneförmedlingstjänsterna hade tillhandahållits i Förenade kungariket av Paul Newey.

30 Alternativt ansåg Commissioners att om Alabaster anses vara mottagare, på Jersey, av reklamtjänsterna samt leverantör av låneförmedlingstjänsterna, så strider de avtal som slutits för att uppnå detta resultat mot principen om förbud mot rättsmissbruk, vilken formulerats av domstolen i dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), varför dessa avtal måste kvalificeras om.

31 Den 27 september 2005 delgav därför Commissioners Paul Newey ett beskattningsbeslut angående mervärdesskatt för perioden 1 juli 2002–31 december 2004 om 10 707 075 brittiska pund (GBP), som Paul Newey var skyldig att betala för de reklamtjänster som tillhandahållits honom under denna period.

32 Paul Newey har påpekat att de låneförmedlingstjänster som avses i det nationella målet har tillhandahållits på Jersey av Alabaster och att sistnämnda bolag var mottagare av reklamtjänsterna. Paul Newey har tillfogat att principen om förbud mot rättsmissbruk inte är tillämplig om tjänsterna har tillhandahållits av en person som är etablerad utanför Europeiska unionen till en annan person etablerad utanför unionen.

33 Paul Newey överklagade beskattningsbeslutet till First-tier Tribunal (Tax Chamber), som biföll överklagandet genom dom av den 23 april 2010.

34 First-tier Tribunal (Tax Chamber) fann att låneförmedlingsverksamheten bedrevs av Alabaster, med hjälp av de tjänster som tillhandahölls av Paul Newey och med tillämpning av tjänsteavtalet. Alabaster kunde därför inte betecknas som ett "brevlådeföretag".

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) godtog även att Alabaster hade tillhandahållit långivarna

de berörda låneförmedlingstjänsterna och att bolaget var mottagare av reklamtjänsterna. Det hade inte förekommit några direkta transaktioner mot vederlag mellan Paul Newey och långivarna eller mellan sistnämnda och Wallace Barnaby. Trots att Alabasters huvudsakliga syfte hade varit att uppnå en skattefördel förelåg inte, enligt denna domstol, något missbruk. Det upplägg som Alabaster ingick i stred nämligen inte mot syftet med sjätte direktivet.

36 Commissioners överklagade detta avgörande till Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 Mot denna bakgrund beslutade Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Under sådana omständigheter som i förevarande fall, vilken betydelse ska en nationell domstol tillmäta avtal då den med avseende på mervärdesskatt ska fastställa vem som tillhandahöll tjänster? Är, i synnerhet, ställningen enligt avtalet avgörande när det med avseende på mervärdesskatt ska fastställas vem som tillhandahöll tjänster?
- 2) Under sådana omständigheter som i förevarande fall, om avtalet inte är avgörande, under vilka förutsättningar kan en nationell domstol avvika från avtalet?
- 3) Under sådana omständigheter som i förevarande fall, i vilken utsträckning är det relevant
 - a) huruvida den person som tillhandahåller tjänsten enligt avtal helt kontrolleras av en annan person,
 - b) huruvida affärskunnande, affärsförbindelser och erfarenhet finns hos en annan person än den som ingår avtalet,
 - c) huruvida alla eller de flesta avgörande delarna i tjänsten tillhandahålls av en annan person än den som ingår avtalet,
 - d) huruvida den kommersiella risken för finansiella förluster och förlust av anseende ligger hos någon annan än den som ingår avtalet,
 - e) huruvida den person som tillhandahåller tjänsten enligt avtalet låter en underleverantör som kontrollerar den förnämnda personen tillhandahålla vissa nödvändiga delar av tjänsten varvid dessa underleverantörsavtal i vissa avseenden inte är affärsmässiga?
- 4) Under sådana omständigheter som i förevarande fall, ska den nationella domstolen avvika från bedömningen på grundval av avtalet?
- 5) Om svaret på fråga 4 är nekande, utgör de skattemässiga följderna av sådana avtal som de här aktuella en skattefördel, vars beviljande skulle strida mot syftet med sjätte direktivet i den mening som avses i punkterna 74–86 i domen [i det ovannämnda målet Halifax m.fl.]?
- 6) Om svaret på fråga 5 är jakande, hur ska då sådana avtal som de här aktuella betecknas i stället?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Frågorna 1–4

38 Den nationella domstolen har ställt de fyra första frågorna, som ska behandlas gemensamt, för att få klarhet i huruvida avtalsvillkoren är av avgörande betydelse vid fastställandet av vem som

är tillhandahållare och mottagare i en transaktion om "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 2 led 1 och 6.1 i sjätte direktivet och, om svaret är nekande, under vilka omständigheter dessa villkor kan omkvalificeras.

39 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom sjätte direktivet har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör skattepliktiga transaktioner (domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 48).

40 Enligt artikel 2 led 1 i sjätte direktivet "ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Domstolen har mer specifikt, vad avser begreppet tillhandahållande av tjänster, vid flera tillfällen redan fastställt att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2 led 1 i direktivet, och således anses vara skattepliktigt, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 16 december 2010 i mål C-270/09, MacDonald Resorts, REU 2010, s. I-13179, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

41 Det framgår likaså av domstolens praxis att begreppet tillhandahållande av tjänster har en objektiv karaktär och är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syften och resultat, utan att skattemyndigheten är skyldig att genomföra undersökningar för att utröna den skattskyldiga personens avsikt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkterna 56 och 57 och där angiven rättspraxis).

42 Vad särskilt beträffar betydelsen av avtalsvillkor vid kvalificeringen av en transaktion som skattepliktig, erinrar domstolen om att det följer av rättspraxis att ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 oktober 2010 i de förenade målen C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK och Baxi Group, REU 2010, s. I-9187, punkterna 39 och 40 och där angiven rättspraxis).

43 Eftersom avtalet i normalfallet återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet – och för att kraven på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses – är de tillämpliga avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion om "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 2 led 1 och 6.1 i sjätte direktivet.

44 Det kan emellertid ibland visa sig att vissa avtalsvillkor inte helt återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet.

45 Så är bland annat fallet om det visar sig att dessa avtalsvillkor utgör ett helt konstlat upplägg som inte återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet.

46 Domstolen har nämligen vid ett flertal tillfällen uttalat att bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande och missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet (se domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 71 och där angiven rättspraxis) och att principen om förbud mot rättsmissbruk innebär att det är förbjudet att vidta helt konstlade upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som utförs med enda syfte att uppnå en skattefördel (se dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin, REG 2008, s. I-4019, punkt 28; av den 27 oktober 2011 i mål C-504/10, Tanoarch, REU 2011, s. I-10853, punkt 51, och av den 12 juli 2012 i mål C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, punkt 35).

47 Det har inte bestritts i det nationella målet att Alabaster formellt, enligt avtalsvillkoren, tillhandahållit långgivarna låneförmedlingstjänsterna och att bolaget var mottagare av de reklamtjänster som tillhandahållits av Wallace Barnaby.

48 Med beaktande av den ekonomiska verkligheten bakom affärsförbindelserna dels mellan Paul Newey, Alabaster och långgivarna, dels mellan Paul Newey, Alabaster och Wallace Barnaby – såsom denna ekonomiska verklighet framgår av begäran om förhandsavgörande, samt, bland annat, av de faktiska omständigheter som angetts av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) i den tredje frågan – kan det emellertid inte uteslutas att det faktiska användandet och utnyttjandet av de berörda tjänsterna har skett i Förenade kungariket, till gagn för Paul Newey.

49 Det ankommer på den nationella domstolen att pröva samtliga omständigheter i målet och därigenom kontrollera om avtalsvillkoren inte sanningsenligt återspeglar den ekonomiska verkligheten och om det är Paul Newey, och inte Alabaster, som i praktiken har tillhandahållit de berörda låneförmedlingstjänsterna och är mottagare av de reklamtjänster som tillhandahållits av Wallace Barnaby.

50 Om så är fallet ska avtalsvillkoren omkvalificeras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat i avsaknad av de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 98).

51 Vid fastställandet av de förhållanden som skulle ha förelegat i avsaknad av de berörda transaktionerna – för den händelse att den nationella domstolen finner att det är fråga om ett förfarandemissbruk – får tjänsteavtalet och reklamavtalen mellan Alabaster och Wallace Barnaby lämnas utan avseende i förhållande till Commissioners. Commissioners får i ett sådant fall betrakta Paul Newey som tillhandahållare av låneförmedlingstjänsterna och som mottagare av de berörda reklamtjänsterna.

52 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska de första fyra frågorna besvaras enligt följande. Avtalsvillkoren, även om de utgör en omständighet som ska beaktas, är inte av avgörande betydelse vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare i en transaktion om "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 2 led 1 och 6.1 i sjätte direktivet. De får bland annat lämnas utan avseende om det visar sig att de inte återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten utan utgör ett helt konstlat upplägg, utan ekonomisk förankring, som har utformats med det enda syftet att uppnå en skattefördel, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

53 Frågorna 5 och 6

54 Med hänsyn till svaret på de första fyra frågorna saknas anledning att besvara den nationella domstolens femte och sjätte fråga.

Rättegångskostnader

55 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 (tredje avdelningen) följande:

Avtalsvillkoren, även om de utgör en omständighet som ska beaktas, är inte av avgörande betydelse vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare i en transaktion om "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i artiklarna 2 led 1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av

medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000. De får bland annat lämnas utan avseende om det visar sig att de inte återspeglar den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten utan utgör ett helt konstlat upplägg, utan ekonomisk förankring, som har utformats med det enda syftet att uppnå en skattefördel, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.