

Downloaded via the EU tax law app / web

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

M. POIARES MADURO

fremsat den 7. april 2005 (1)

Sag C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

mod

Commissioners of Customs og Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Value Added Tax and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige))

Sag C-419/02

1) BUPA Hospitals Ltd,

2) Goldsborough Developments Ltd

mod

Commissioners of Customs og Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (Det Forenede Kongerige))

Sag C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

mod

Commissioners of Customs og Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester (Det Forenede Kongerige))

»Sjette momsdirektiv – artikel 2, stk. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, artikel 6, stk. 1, artikel 10, stk. 2, og artikel 17 – levering af goder og tjenesteydelser – økonomisk virksomhed – misbrug af rettigheder – transaktioner gennemført alene med det formål at opnå en afgiftsfordel«

1. VAT and Duties Tribunal (London) (herefter »VAT and Duties Tribunal, London«), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (herefter »High Court«) og VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (herefter »VAT and Duties Tribunal, Manchester«) har ved tre forskellige kendelser forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«), som ændret (2).

2. De tre sager vedrører transaktioner, der er foretaget med henblik på at opnå en afgiftsfordel i form af ret til at fradrage indgående moms. Nærmere bestemt ønskes det for det første fastslået af Domstolen, om transaktioner, der foretages alene med det formål at gøre det muligt at kræve indgående afgift tilbagebetalt, kan udgøre »økonomisk virksomhed« i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Domstolen anmodes for det andet om at tage stilling til, om doktrinen om »misbrug af rettigheder« finder anvendelse inden for merværdiafgiftsområdet, således at ansøgninger om fradrag for moms, som en person har betalt under omstændigheder som i de foreliggende sager, kan afslås.

I – Fællesskabsbestemmelser, der er relevante for de tre sager

3. Moms pålægges i henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages [...] af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4. Det bestemmes i artikel 4, stk. 1, at »[s]om afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«, og i artikel 4, stk. 2, at sådanne former for økonomisk virksomhed »er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder [...]«.

5. Ifølge artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«, og i artikel 6, stk. 1, defineres en »tjenesteydelse« som »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«.

6. Artikel 13, punkt A, stk. 1, fritager med følgende bestemmelse en række former for virksomhed, herunder hospitalsbehandling og pleje, for moms:

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

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner.«

7. Artikel 13, punkt B, litra b), fritager med en ordlyd svarende til ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom« for moms. I artikel 13, punkt B, litra d), opregnes – ligeledes med en ordlyd svarende til ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1 – en række former for virksomhed inden for den finansielle tjenesteydelsessektor, som medlemsstaterne også skal fritage for moms.

8. Hvad angår fradrag bestemmes det i artikel 17, stk. 1, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«. Artikel 17, stk. 2, bestemmer, at »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb: [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person« (3).

9. For så vidt angår goder og tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmes det i artikel 17, stk. 5, første afsnit, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner«. I henhold til artikel 17, stk. 5, andet afsnit, »[beregnes] [p]ro rata-satsen [...] for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19«.

10. Artikel 27, stk. 1, omhandler en forenklet procedure (4) og bestemmer, at »Rådet [...] med enstemmighed på forslag af Kommissionen [kan] 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«.

II – De faktiske omstændigheder i hovedsagerne, de præjudicielle spørgsmål og de fællesskabsretlige og nationale bestemmelser, der er relevante for de enkelte sager

A – Sag C-255/02

11. Halifax er en bank. Langt størsteparten af dens ydelser er finansielle tjenesteydelser, der i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), er fritaget for afgift. Halifax ønskede af forretningsmæssige årsager at opføre såkaldte call centre på fire forskellige grunde i Det Forenede Kongerige, som banken havde lejet eller ejede. Ifølge pro rata-reglen i artikel 17, stk. 5, kunne Halifax have fået omkring 5% af momsen på byggeomkostningerne tilbagebetalt. Bankens skatterådgivere udformede imidlertid en ordning, som indebar, at Halifax ved hjælp af en række transaktioner, der involverede forskellige selskaber i Halifax-koncernen, i realiteten kunne få tilbagebetalt hele den indgående moms på byggeomkostningerne.

12. De i foranstaltningen involverede selskaber var alle helejede datterselskaber af Halifax: Leeds Permanent Development Services (herefter »LPDS«), der var et »selskab med snævert begrænset formål«, som tidligere havde forvaltet byggemodningsprojekter, og som ikke indgik i Halifax-koncernen i momsmæssig henseende, County Wide Property Investments (herefter »CWPI«), der var et udviklings- og investeringsselskab, og endelig Halifax Property Investment Ltd (herefter »HPIL«), som i modsætning til de ovenfor nævnte selskaber ikke var momsregistreret.

13. Ordningen vedrører fire forskellige grunde, men transaktionerne vedrørende de enkelte grunde blev gennemført efter det samme mønster. Halifax forpligtede sig først kontraktligt til at låne LPDS pengene, der krævedes for at erhverve den fornødne rettighed over grunden og udføre byggearbejderne. Sideløbende hermed forpligtede LPDS sig i en anden kontrakt til at udføre

byggearbejder af mindre værdi på grunden. Halifax betalte LPDS ca. 164 000 GBP for dette arbejde på de fire grunde inklusive moms på næsten 25 000 GBP, som LPDS betalte, og for hvilken Halifax kun opnåede et pro rata-fradrag for indgående moms for den mindre, fradragsberettigede del.

14. LPDS indgik selv en byggemodnings- og finansieringsaftale med CWPI, i henhold til hvilken CWPI skulle udføre eller sørge for udførelsen af byggearbejderne på alle grundene. Disse omfattede de arbejder af mindre værdi, som LPDS havde forpligtet sig til at udføre for Halifax. LPDS brugte de trancher, som Halifax havde udbetalt i henhold til låneaftalen med LPDS, til at udbetale et stort beløb til CWPI i forskud for arbejderne (i alt ca. 48 mio. GBP for de fire grunde, inklusive moms på mere end 7 mio. GBP).

15. Alle disse transaktioner blev gennemført samme dag inden for LPDS's regnskabsår, som sluttede den 31. marts 2000 (5). I dette regnskabsår havde LPDS foretaget leveringen af de mindre byggearbejder, som var afgiftspligtig efter den almindelige sats, men ingen fritagne leveringer. LPDS krævede derfor tilbagebetaling af moms på mere end 7 mio. GBP af de leverede goder og tjenesteydelser i dette år, hvilket svarede til det beløb, der var betalt til CWPI for udførelsen af byggearbejderne på grundene. CWPI svarede moms af disse leveringer til LPDS, men ville senere kunne fradrage den moms, der ville blive opkøvet af de entreprenører og fagfolk, der skulle engageres til at udføre byggearbejderne.

16. Den 6. april 2000 overdrog Halifax lejemålene på alle grundene til LPDS til en merpris, og LPDS indgik yderligere en aftale om at overdrage hvert af disse lejemål til HPIL, idet hver overdragelse skulle finde sted den første hverdag efter færdiggørelsen af byggearbejderne på den pågældende grund. Samme dag indgik HPIL aftaler om fremleje af bygningerne på grundene til Halifax til en merpris. Disse transaktioner blev gennemført i LPDS's næste delvise afgiftsfritagelsesår og blev i overensstemmelse med artikel 13, punkt B, litra b), behandlet som fritagne leveringer i momsmæssig henseende.

17. CWPI engagerede forskellige uafhængige entreprenører og fagfolk til at udføre byggearbejderne på grundene. Da LPDS havde betalt CWPI forskudsvis, betalte CWPI de uafhængige entreprenører, efterhånden som arbejderne blev udført.

18. Commissioners afviste LPDS' krav om tilbagebetaling af moms på de leverede goder og tjenesteydelser og CWPI's krav vedrørende den moms, der var beregnet af de selvstændige entreprenører. Ifølge Commissioners er en transaktion, som alene gennemføres med henblik på momsunddragelse, i momsmæssig henseende hverken i sig selv en »levering« eller et led i en transaktion gennemført inden for rammerne af en »økonomisk virksomhed«, uanset om transaktionen er ægte. LPDS's forpligtelseserklæringer over for Halifax og CWPI's leveringer af byggetjenester til LPDS udgjorde derfor ikke »leveringer« i sjette direktivs forstand. Commissioners har desuden gjort gældende, at transaktioner, som alene gennemføres med henblik på momsunddragelse, udgør »misbrug af rettigheder« og derfor skal lades ude af betragtning i momsmæssig sammenhæng. Uanset om den ene eller den anden betragtningsmåde anlægges, står det klart, at de eneste virkelige leveringer af byggetjenester var dem, der blev udført af de selvstændige entreprenører, og de blev foretaget direkte til Halifax.

19. Halifax, LPDS og CWPI (herefter »sagsøgerne i Halifax-sagen«) anlagde sag ved VAT and Duties Tribunal, London, til prøvelse af Commissioners' afslag. VAT and Duties Tribunal frifandt sagsøgte. Herefter appellerede sagsøgerne i Halifax-sagen afgørelsen til High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), som ophævede den og hjemviste sagen til VAT and Duties Tribunal med pålæg om bl.a. at afgøre, om det eneste formål, som LPDS og CWPI søgte at opnå ved at gå ind i de omhandlede transaktioner, var momsunddragelse. Retten besvarede dette spørgsmål bekræftende og forelagde desuden Domstolen følgende spørgsmål:

»1) a) Kan transaktioner, som

- i) udføres af den enkelte deltager udelukkende med den hensigt at opnå en afgiftsfordel og
- ii) som ikke har et selvstændigt erhvervmæssigt formål

under de omhandlede omstændigheder i momsmæssig henseende betragtes som leveringer fra eller til deltagerne som led i deres økonomiske virksomhed?

b) Hvilke faktorer skal der under de omhandlede omstændigheder tages hensyn til ved afgørelsen af, hvem der er modtager af de selvstændige entreprenørers leveringer?

2) Indebærer doktrinen om misbrug af rettigheder som udviklet af Domstolen, at sagsøgernes krav om godtgørelse af eller fradrag for indgående afgift i tilknytning til gennemførelsen af de omhandlede transaktioner må afvises?«

B – *Sag C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (herefter »BHL«) er en del af BUPA-koncernen og driver virksomhed inden for privat hospitalsdrift. BHL's leveringer på dette område havde fået nulsatsstatus. Dette indebar, at BHL kunne få godtgjort den indgående afgift på køb af lægemidler og proteser hos selskabets leverandører uden at skulle afregne udgående moms på leveringerne af sådanne lægemidler og proteser til sine kunder.

21. Det Forenede Kongeriges regering meddelte, at den havde til hensigt hurtigt at gennemføre lovgivning om afskaffelse af nulsatsen for sådanne leveringer, med ikrafttrædelse den 1. januar 1998. Virkningen af lovændringen var, at de omhandlede leveringer foretaget af private leverandører blev fjernet fra den nulsatsordning, som Det Forenede Kongerige i medfør af sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a) (6), kunne anvende, og i stedet omfattet af den almindelige ordning i henhold til artikel 13, punkt A, hvorefter leveringerne ville være afgiftsfritagne uden ret til godtgørelse af indgående afgift.

22. I perioden fra regeringens meddelelse om den nye lovgivning til dens ikrafttræden udtænkte og gennemførte BUPA-koncernen en række transaktioner, som udgjorde en forudbetalingsordning, der afbødte de økonomiske virkninger af den nye lovgivning for BHL. Tanken var at forudbetale en stor mængde uspecificerede lægemidler og proteser, før den nye lovgivning trådte i kraft.

23. Den forudbetalingsordning, som gør det muligt for BHL at få godtgjort indgående afgift på sine køb, er støttet på sjette direktivs artikel 10 og 17. Artikel 17, stk. 1, bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«. I artikel 17, stk. 2, litra a), hedder det, at »[i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person«.

24. Artikel 10 bestemmer følgende:

»1. I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

[...]

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår« (7).

25. Som følge af disse bestemmelser ville forudbetalingsordningen indebære, at selv om varerne først blev specificeret og leveret efter afskaffelsen af nulsatsordningen, ville der ikke blive opkrævet moms, fordi varerne ville være betalt, mens der stadig var ret til godtgørelse af indgående afgift.

26. På grund af den risiko, der ville være forbundet med at foretage store forudbetalinger til uafhængige leverandører, besluttede BUPA-koncernen at anvende et af de datterselskaber, som ikke indgik i BUPA-koncernen i momsmæssig henseende, som leverandør i forudbetalingsordningen. Det selskab, som blev valgt, var en del af Goldsbrough-koncernen. Denne koncern var for nylig blevet opkøbt af BUPA-koncernen og drev også et mindre antal privathospitaler. Det valgte datterselskab blev omdøbt til BUPA Medical Supplies Ltd (herefter »BMSL«). Selskabets formål blev ændret, og det fik tilladelse til at handle med lægemidler.

27. For at undgå de likviditetsproblemer, der var forbundet med at skulle betale det beløb til Commissioners, som BMSL ville skulle afregne i udgående afgifter, skulle et andet datterselskab i BUPA-koncernen, Goldsbrough Developments Ltd (herefter »GDL«), indgå i en parallel forudbetalingsordning i modsat retning, for det samme beløb og med en sammenfaldende regnskabsperiode. Den anden part i denne forudbetalingsordning var en leverandør, der i momsmæssig henseende tilhørte BUPA-koncernen. Denne leverandør var ligeledes et andet selskab i BUPA-koncernen, nemlig BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (herefter »Gatwick Park«), og det fik på samme måde ændret sit formål og tilladelse til at handle med lægemidler.

28. Den 5. september 1997 blev forudbetalingsaftalerne mellem BHL og BMSL og mellem GDL og Gatwick Park underskrevet. BHL forpligtede sig til at betale BMSL 100 mio. GBP for leveringen

af uspecificerede lægemidler (60 mio. GBP plus moms på 10,5 mio. GBP) og proteser (40 mio. GBP plus moms på 7 mio. GBP). Samme dag udstedte BMSL fakturaerne på beløbene til BHL. Disse beløb kunne tilsyneladende dække BHL's behov for lægemidler og proteser i mellem fem og otte år. GDL forpligtede sig også den 5. september 1997 til at betale Gatwick Park 100 mio. GBP for leveringen af uspecificerede lægemidler (50 mio. GBP plus moms på 8,75 mio. GBP) og proteser (50 mio. GBP plus moms på 8,7 mio. GBP). Samme dag udstedte Gatwick Park fakturaerne på beløbene til GDL. Hvad angår disse sidstnævnte forudbetalingsaftaler var de beløb, der skulle betales forud for senere leveringer af lægemidler og proteser, tilsyneladende nok til at dække GDL's behov for sådanne varer i mellem 50 og 100 år.

29. Som følge af de to ovenfor beskrevne parallelle forudbetalingsordninger var der ikke nogen afgift, der skulle indbetales til Commissioners ved udløbet af den givne regnskabsperiode. De selskaber i BUPA-koncernen, der var fællesregistreret i momsmæssig henseende, skyldte 17,5 mio. GBP i udgående afgifter på Gatwick Parks leveringer, men modregnede dette beløb i et godtgørelseskrav på 17,5 mio. GBP i indgående afgifter på BMSL's leveringer. Samtidig skyldte de selskaber i Goldsbrough-koncernen, der var fællesregistreret i momsmæssig henseende, 17,5 mio. GBP i udgående afgifter på BMSL's leveringer, men også dette beløb blev modregnet i et godtgørelseskrav på 17,5 mio. GBP i indgående afgifter på Gatwick Parks leveringer. Begge registreringsenheder kunne derfor modregne et momstilsvær på 17,5 mio. GBP i et tilsvarende krav på godtgørelse af indgående afgifter. De nødvendige midler til at gennemføre transaktionerne blev stillet til rådighed af BUPA Investments Ltd, som var et andet selskab i BUPA-koncernen, og overført til de parter, der var involveret i forudbetalingsordningerne. For BHL's vedkommende trådte de nye købsaftaler i kraft i september 1998. Forudbetalingsordningen mellem GDL og Gatwick Park blev gennemført i 2001.

30. Commissioners afviste at godkende fradraget af indgående afgifter for både BHL's og GDL's vedkommende. Sagsøgerne i BUPA-sagen indbragte Commissioners' afgørelse for VAT and Duties Tribunal, London. Retten frifandt sagsøgte med den begrundelse, at BMSL og Gatwick Park ikke havde udøvet økonomisk virksomhed eller foretaget leveringer i momsmæssig henseende. Retten forkastede dog Commissioners' anbringende om, at et generelt princip om misbrug af rettigheder fandt anvendelse. Sagsøgerne ankede sagen til High Court of Justice, Chancery Division, og Commissioners kontraankede.

31. High Court besluttede at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Under hensyntagen til de omhandlede omstændigheder, de omhandlede transaktioner og de sælgende selskabers stilling, hvordan skal udtrykket »økonomisk virksomhed« i artikel 4, stk. 1 og 2, i direktiv 77/388/EØF om merværdiafgift (herefter »direktivet«) fortolkes?

2) Under hensyntagen til de omhandlede omstændigheder, de omhandlede transaktioner og de sælgende selskabers stilling, hvordan skal »levering af et gode« i direktivets artikel 5, stk. 1, fortolkes?

3) a) Gælder der et princip om misbrug af rettigheder og/eller misbrug af lovbestemmelser, som (uafhængigt af fortolkningen af direktivet) vil kunne udelukke retten til at få fradrag for indgående afgifter?

b) Under hvilke omstændigheder vil det i givet fald gælde?

c) Ville det gælde under sådanne omstændigheder som dem, Tribunal har lagt til grund?

4) Fører det til en ændret besvarelse af spørgsmål 1-3 ovenfor, hvis betaling for de omhandlede transaktioner er sket på et tidspunkt, da enhver fremtidig levering af goder ville have

været en fritaget levering med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte moms, sådan som artikel 28, stk. 2, litra a), i direktivet tillader?

5) Hvordan skal direktivet fortolkes med særligt henblik på de følgende spørgsmål? Skal leveringer under omstændigheder sådan som de omhandlede omstændigheder og i forhold til transaktioner sådan som de omhandlede transaktioner

a) behandles som værende foretaget af de eksterne leverandører til de købende selskaber, uden at nogen leveringer er foretaget til eller af de sælgende selskaber?

eller

b) behandles som værende foretaget af de eksterne leverandører til de sælgende selskaber, uden at nogen leveringer er foretaget af de sælgende selskaber til de købende selskaber?

6) Såfremt det antages, at hvert sælgende selskab i forbindelse med økonomisk virksomhed foretager leveringer til et købende selskab, og

a) de købende selskaber har indgået aftaler med de sælgende selskaber om at få leveret varer

b) varerne er faktureret og betalt forud for leveringen

c) moms er opkrævet i forbindelse med forudbetalingen i henhold til direktivets artikel 10, stk. 2, andet afsnit

d) varerne skal anvendes af de købende selskaber til at foretage leveringer, som – hvis foretaget på betalingsstidspunktet – ville have været afgiftsfritagne leveringer med ret til godtgørelse i det tidligere omsætningsled, men

e) hvert købende selskab ønsker kun at aftage varer i henhold til aftalerne, hvis loven ændres således, at det købende selskabs anvendelse af varerne vil være en anvendelse til at foretage afgiftsfrie leveringer uden ret til godtgørelse

hvordan skal direktivets artikel 17 og reglerne om fradrag fortolkes? [Under henvisning til litra e) bemærkes, at de købende selskaber vil være berettiget til at opsige kontrakten med de sælgende selskaber og kræve tilbagebetaling af den betalte pris, hvis loven ikke ændres som beskrevet. I de omhandlede transaktioner indeholder kontrakterne mellem de købende og de sælgende selskaber bestemmelser, der giver adgang til sådan opsigelse.]

7) Tribunal fandt (i afsnit 89 i afgørelsen), at »ingen af personerne med beføjelse til at træffe afgørelse på vegne af [BMSL og Gatwick Park] [...] havde noget motiv eller noget væsentligt formål ud over at gennemføre momsunddragelsesordningen«. Sagsøgerne har i appelskriftet for High Court anfægtet denne faktiske konstatering. Hvis denne faktiske konstatering skulle blive tilsidesat i ankeinstansen, ville det da føre til en ændret besvarelse – og i givet fald hvilken – af spørgsmål 1-6 ovenfor?»

C – *Sag C-223/03*

32. University of Huddersfield (herefter »universitetet«) er en videregående uddannelsesinstitution, som leverer afgiftsfritagne undervisningsydelser. Universitetet ønskede at renovere to bygninger (West Mill og East Mill), hvori det havde købt en brugsrettighed. Den indgående moms på renoveringsomkostningerne kunne kun kræves tilbagebetalt til en godtgørelsessats, som i 1996 var 14,56%, men som siden da er faldet til 6,04%. Universitetets skatterådgivere foreslog imidlertid en række mulige ordninger, som gjorde det muligt for universitetet at få godtgjort hele den

indgående moms på renoveringsarbejdet gennem en række transaktioner, der involverede særskilte juridiske personer.

33. Med dette formål blev der oprettet en selvforvaltende trust (herefter »trusten«), hvori universitetet blev tillagt beføjelsen til at indsætte og afsætte trustforvaltere. Med hensyn til East Mill, som er den bygning, hovedsagen umiddelbart vedrører, valgte universitetet at foretage en afgiftspligtig udlejning af East Mill til trusten den 22. november 1996 (8). Begyndelseslejen var fastsat til et symbolsk beløb af 12,50 GBP årligt. Samme dag foretog trusten, som også havde valgt at betale afgift på leveringerne, en fremlejning til universitetet til en symbolsk begyndelsesleje på 13 GBP årligt. Samtidig udstedte University of Huddersfield Properties Ltd (herefter »Huddersfield Properties«) – et helejet datterselskab af universitetet, der ikke var fællesregistreret med universitetet i momsmæssig henseende – en faktura til universitetet på 3,5 mio. GBP plus moms på 612 500 GBP for fremtidige byggearbejder på East Mill. Kort tid efter indgik Huddersfield Properties aftale med universitetet om renovering af East Mill, og universitetet betalte det beløb, der fremgik af fakturaen fra Huddersfield Properties. Huddersfield Properties engagerede senere uafhængige entreprenører på almindelige markedsvilkår til at udføre de nødvendige byggearbejder på East Mill. Arbejdet med East Mill blev færdiggjort i september 1998. Efterfølgende blev lejen i henhold til leje- og fremlejekontrakten sat op til henholdsvis 400 000 GBP og 415 000 GBP årligt.

34. Denne ordning indebar, at universitetet i sin momsangivelse for perioden 01/97 kunne kræve fradragsret for indgående moms, der påhvilede det vedrørende de leverede byggearbejder, eftersom de blev anvendt i forbindelse med en afgiftspligtig viderelevering af East Mill til trusten (9). Den 26. januar 2000 opgjorde Commissioners imidlertid universitetets afgiftstilsvar for perioden 01/97 til 612 500 GBP i moms på byggetjenester leveret af Huddersfield Properties vedrørende East Mill og 2,28 GBP i moms på leje for East Mill opkrævet af trusten. Universitetet påklagede denne momsansættelse til VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre.

35. Commissioners har i det væsentlige gjort gældende, at en transaktion, som alene eller hovedsageligt gennemføres med henblik på momsunddragelse, ikke er en »levering« eller et led i en transaktion gennemført inden for rammerne af eller til fremme af en »økonomisk virksomhed«. Commissioners har subsidiært gjort gældende, at en sådan transaktion i overensstemmelse med det generelle retsprincip om »misbrug af rettigheder« skal lades ude af betragtning, og i stedet skal sjette direktiv anvendes på den omtvistede transaktions sande karakter. Universitetet har bl.a. gjort gældende, at de omhandlede transaktioner ikke blev gennemført »alene eller hovedsagelig med henblik på afgiftsunddragelse«. Selv om der ifølge universitetets vurdering af de faktiske omstændigheder ganske vist var tale om en stor tilbagebetaling af indgående moms i begyndelsen, blev der også betalt store beløb i moms på lejen over en længere periode.

36. Den forelæggende ret lagde til grund, at anvendelsen af trusten i forbindelse med East Mill, universitetets udlejning til trusten og trustens fremleje af East Mill til universitetet alene havde til formål at opnå en afgiftsfordel. Retten lagde også til grund, at universitetet ønskede at opnå en momsbesparelse i absolutte tal ved at bringe momsarrangementerne vedrørende East Mill til ophør nogen tid efter lejeaftalens ikrafttræden (og dermed også ophøre med at betale moms på lejen). Den forelæggende ret fastslog dog også, at alle disse transaktioner var ægte, og ikke proforma, i den forstand, at de indebar leveringer, som faktisk blev foretaget.

37. Under disse omstændigheder besluttede VAT and Duties Tribunal, Manchester, at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Såfremt

1) et universitet giver afkald på sin ret til momsfrigtagelse 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

2) trusten giver afkald på sin ret til momsfrigtagelse på en eventuel levering vedrørende den pågældende faste ejendom og fremlejer ejendommen til universitetet

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

4) 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?»

III – Stillingtagen

38. På trods af forskellene i de valgte former for afgiftstænkning rejser disse sager identiske juridiske problemer. De forelæggende retter ønsker i det væsentlige to spørgsmål besvaret. Det ønskes for det første oplyst, om de omhandlede transaktioner skal anses for økonomisk virksomhed i den betydning, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, og er leveringer »af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages« af en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, i direktivets artikel 2's forstand (10).

39. Domstolen forelægges for det andet spørgsmålet, om kravene om godtgørelse af eller fradrag for indgående afgift kan afvises på grundlag af det fællesskabsretlige princip om misbrug af rettigheder (11).

A – Begrebet levering foretaget inden for rammerne af en økonomisk virksomhed

40. Fradragsordningen inden for det fælles merværdiafgiftssystem tilsigter helt at aflaste den erhvervsdrivende for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed (12). Det er ubestridt, at begrebet »økonomisk virksomhed« i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, dækker et meget vidt anvendelsesområde og har objektiv karakter (13). Domstolen fastslog således i Rompelman-dommen, at »[d]et fælles merværdiafgiftssystem sikrer [...], at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater [...]« (14). I direktivets artikel 4, stk. 1, henvises der da også udtrykkeligt til enhver form for virksomhed »uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Domstolen fastslog i dommen af 26. marts 1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, at en virksomhed ved afgørelsen af, om der er tale om økonomisk virksomhed i det fælles momssystem forstand, »betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater« (15). Den pågældende virksomhed skal derfor betragtes objektivt og i sig selv, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne, for herved at afgøre, om den har karakter af økonomisk virksomhed, og det eventuelle formål med transaktionen og parternes motiver er i denne forbindelse mindre vigtige (16).

41. Denne regel er baseret på kravet om det fælles momssystem neutralitet og på retssikkerhedsprincippet, som indebærer, at de retsundergivne skal kunne forudse anvendelsen af

fællesskabslovgivningen (17). Kravet om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af deres rettigheder og pligter (18).

42. Det Forenede Kongeriges regering, som i det væsentlige støttes af den irske, den nederlandske og den italienske regering, har imidlertid gjort gældende, at transaktioner som de i de foreliggende sager omhandlede, der gennemføres alene med det formål at få godtgjort indgående afgift og dermed for at undgå at betale eller udskyde betalingen af moms, der normalt ville skulle betales, ikke udgør økonomisk virksomhed i det fælles momssystemes forstand og ikke kan anses for leveringer i momslovgivningens forstand. Det Forenede Kongeriges regering har anført, at i det omfang deltagerne i de omhandlede transaktioner reelt kun havde til hensigt at gennemføre en afgiftsunddragelsesordning, er den pågældende virksomhed helt fremmed for sjette direktivs formål og bør derfor ikke anses for økonomisk virksomhed.

43. Ved gennemgangen af de argumenter, der i denne forbindelse er fremført af Det Forenede Kongeriges regering, skal tre problemer undersøges nærmere. Jeg skal for det første undersøge, om det som anført af Det Forenede Kongeriges regering er relevant at tage hensyn til den sondring mellem lovlig og ulovlig virksomhed, som Domstolen har opstillet ved fastsættelsen af rækkevidden af begrebet økonomisk virksomhed, i de foreliggende sager. For det andet skal jeg diskutere den betydning, Det Forenede Kongeriges regering tillægger formålet med transaktionerne med henblik på at udelukke dem fra kategorien økonomisk virksomhed. Jeg skal for det tredje undersøge de videre konsekvenser af at lægge den fortolkning til grund, som er foreslået af Det Forenede Kongeriges regering, og som tager sigte på at forebygge momsunddragelsesordninger ved at begrænse anvendelsesområdet for selve momsreglerne.

1. Begrebet økonomisk virksomhed og sondringen mellem lovlig og ulovlig virksomhed

44. Det Forenede Kongeriges argumentation, som sagsøgerne i de tre sager og Kommissionen er uenige i, er i det væsentlige støttet på en analogislutning ud fra en række domme afsagt af Domstolen, hvori det er fastslået, at visse former for ulovlig virksomhed falder uden for momsreglernes anvendelsesområde (19). Efter min opfattelse støtter denne retspraksis ikke det synspunkt, der forfægtes af Det Forenede Kongeriges regering.

45. Ifølge Domstolens faste praksis er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en generel sondring mellem lovlig og ulovlig virksomhed (20). I princippet falder selv ulovlige transaktioner inden for sjette direktivs anvendelsesområde og pålægges moms (21). Den eneste undtagelse er virksomhed, som falder fuldstændigt uden for den lovlige økonomiske sektor (22). Denne undtagelse gælder dog kun for handel med varer eller tjenesteydelser, der er omfattet af et absolut forbud i Fællesskabet, og som på grund af selve deres art eller særlige kendetegn ikke er egnede til frit at blive bragt i omsætning eller at indgå i det økonomiske kredsløb (23). F.eks. falder levering af narkotika og falske penge uden for sjette direktivs anvendelsesområde (24). Dette gælder ikke de former for virksomhed, der er omhandlet i de foreliggende sager, nemlig byggemodnings- og investeringstjenester, levering af proteser og lægemidler og udlejning af fast ejendom. De omhandlede transaktioner er derfor som udgangspunkt lovlige, uanset om de er gennemført for at undgå eller udskyde afgiftsbetalingen. Retsspraksis vedrørende ulovlig virksomhed og sjette direktivs anvendelsesområde er derfor ikke, som hævdet af Det Forenede Kongeriges regering, relevant for de foreliggende sager (25).

2. Betydningen af en transaktions formål for dens klassificering som økonomisk virksomhed

46. Det Forenede Kongerige har gjort gældende, at en virksomheds karakter må bestemmes under hensyntagen til samtlige omstændigheder i forbindelse med den omhandlede transaktions gennemførelse (26), og at disse omstændigheder bør omfatte formålet med transaktionen (27).

47. Det Forenede Kongeriges regering har i denne forbindelse henholdt sig til bl.a. dommene i Stockholm Lindöpark-, Faaborg-Gelting Linien- og Sinclair Collis-sagerne. I disse sager var der imidlertid ingen tvivl om, at de omhandlede former for virksomhed var af økonomisk art. I Faaborg-Gelting Linien-sagen var spørgsmålet, om restaurationsvirksomhed skal anses for at udgøre levering af goder eller tjenesteydelser i henhold til sjette direktiv (28). I Stockholm Lindöpark-sagen skulle der med henblik på en afgørelse af, om drift af en golfbane kan anses for momsfritaget, tages stilling til, om denne form for virksomhed udgør udlejning af fast ejendom eller levering af tjenesteydelser i tilknytning til udøvelse af sport eller fysisk træning (29). I Sinclair Collis-sagen var spørgsmålet, om en ret, som en indehaver af lokaler indrømmede en indehaver af en cigaretautomat, til at installere, drive og vedligeholde automaten i lokalerne, udgjorde udlejning af fast ejendom (30). I alle sager tog Domstolen hensyn til omstændighederne i forbindelse med udøvelsen af den pågældende økonomiske virksomhed for at afgøre, hvordan denne skulle klassificeres i henhold til sjette direktiv, og ikke om den faldt inden for eller uden for direktivets anvendelsesområde. Det kan ikke på grundlag af nogen af disse sager udledes, at en virksomhed ophører med at være »økonomisk virksomhed«, når den har til formål at undgå eller udskyde betalingen af moms.

48. Transaktionerne i de foreliggende sager forekommer ganske vist blot at være midler eller indirekte skridt til gennemførelse af komplekse afgiftsunddragelsesordninger. Afgiftsunddragelse er imidlertid under alle omstændigheder ikke uløseligt forbundet med de forskellige former for erhvervsmæssig virksomhed, der objektivt set udføres mod vederlag i forbindelse med hver enkelt af de konkrete transaktioner, sagerne omhandler. Afgiftsunddragelsesformålet er derfor en ydre omstændighed, som ikke ændrer den egentlige og objektive karakter af disse transaktioner (31). Sådanne transaktioner skal undersøges enkeltvis på baggrund af de relevante objektive omstændigheder med henblik på at fastslå, om der er tale om levering af goder eller tjenesteydelser mod økonomisk vederlag, og på grundlag heraf bestemme transaktionernes egentlige og objektive karakter.

49. Tilsvarende støtter den omstændighed, at en afgiftspligtig persons private aktiviteter falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde, heller ikke den argumentation, der er fremført af Det Forenede Kongeriges regering. I Wellcome Trust-sagen undersøgte Domstolen, om fonden i forbindelse med forvaltningen af dens investeringsportefølje handlede som privat investor eller drev erhvervsmæssig virksomhed. Efter en gennemgang af sagens omstændigheder konkluderede Domstolen, at fonden skulle behandles som en endelig forbruger og ikke som en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, stk. 1. I Enkler-sagen (32) skulle det undersøges, om udlejning af en campingbil udgjorde en udnyttelse af et materielt gode »med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 2. Domstolen fandt, at en campingbil »på grund af sin karakter [...] kan anvendes såvel til erhvervsmæssig som privat brug« (33). Domstolen fastslog, at der ved afgørelsen af, om udnyttelsen af et sådant gode tjener et økonomisk formål, skal tages hensyn til forhold som godets art, den periode, hvor godet udlejes, kundekredsens omfang og indtægternes størrelse (34). Det er imidlertid ikke i de foreliggende sager blevet gjort gældende, at de omhandlede transaktioner gennemføres af de afgiftspligtige som privatpersoner. Transaktionerne udgør erhvervsmæssig virksomhed, uanset at de gennemføres som led i momsunddragelsesordninger.

50. Det Forenede Kongeriges regering har heller ikke ret i, at det af den holdning, som

Domstolen gav udtryk for i Breitsohl-dommen (35) og INZO-dommen (36), kan udledes, at en transaktion mister sin økonomiske karakter, når den foretages alene med det formål at opnå en afgiftsfordel. Disse sager vedrørte stillingen for en person, der anmoder om momsfradrag og angiver forkerte oplysninger vedrørende sin status som afgiftspligtig person. Domstolen fastslog, at »[i] tilfælde af svig eller misbrug, f.eks. hvor den pågældende har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens han i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, kan afgiftsmyndighederne med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrunkne beløb godtgjort, da fradragsene er blevet godkendt på baggrund af falske oplysninger« (37).

51. I de foreliggende sager er det ikke gjort gældende, at sagsøgerne forsøger at få godtgjort indgående moms på grundlag af falske oplysninger. Der skal desuden sondres mellem det at have til hensigt at optage økonomisk virksomhed, hvilket er en betingelse for at få status som afgiftspligtig person, og formålet med denne virksomhed, som i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, er uden betydning. De foreliggende sager vedrører i modsætning til Breitsohl-sagen og INZO-sagen i højere grad formålet med den økonomiske virksomhed, som udøves af sagsøgerne, end spørgsmålet, om de faktisk har haft til hensigt at udøve denne virksomhed som afgiftspligtige personer. De omhandlede goder og tjenesteydelser blev faktisk leveret mod vederlag, om end det skete som led i en nøje planlagt operation for at opnå ret til fradrag af indgående afgift.

52. Ifølge den fortolkning af de relevante bestemmelser i direktivet, som Det Forenede Kongeriges regering slår til lyd for, er parternes hensigt med en transaktion af afgørende betydning for, om leveringerne i forbindelse med denne kan karakteriseres som leveringer foretaget af en afgiftspligtig person inden for rammerne af en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Denne fortolkning er i strid med den objektive karakter af begrebet »økonomisk virksomhed«, som er et grundlæggende træk ved momssystemet, der følger af retssikkerhedsprincippet, og som ikke bør afhænge af de involverede erhvervsdrivendes hensigter (38).

3. Forebyggelse af momsunddragelse ved at begrænse momsreglernes anvendelsesområde

53. Med den netop nævnte fortolkning vil Det Forenede Kongeriges regering tilsyneladende bekæmpe momsunddragelsesordninger ved at begrænse anvendelsesområdet for selve momssystemet. Så snart der er tale om transaktioner, der tager sigte på at undgå eller udskyde betalingen af moms, skal de med andre ord ganske enkelt holdes uden for momssystemets anvendelsesområde. Domstolen bør efter min opfattelse ikke tiltræde denne fortolkning, eftersom den er i strid med retspraksis. Såfremt Domstolen vil fravige sin nuværende praksis til fordel for den argumentation, der er fremført af Det Forenede Kongeriges regering, skal den desuden nøje undersøge de problemer, der er forbundet med en sådan fortolkning; disse problemer beskrives kort i de følgende punkter. Endelig skal opmærksomheden henledes på, at der findes mindre drastiske alternativer, som harmonerer bedre med det fælles momssystems ånd og karakter, og som vil være effektive til bekæmpelse af momsunddragelsesordninger. Dette spørgsmål vil blive behandlet nedenfor under overskriften »Misbrug af rettigheder«.

54. Det af Det Forenede Kongerige forfægtede synspunkt, hvorefter det er relevant at tage hensyn til formålet med en transaktion, fører i realiteten til det paradoks, at sådanne transaktioner falder uden for anvendelsesområdet for sjette direktiv som følge af den omstændighed, at parterne netop har søgt at undgå eller udskyde betalingen af moms. Som Kommissionen har påpeget under retsmødet, kunne resultatet i sidste instans blive, at ikke blot skattemyndighederne – som i sagen her – men også de afgiftspligtige personer udnyttede denne fortolkning til deres egen fordel. En afgiftspligtig person ville i princippet også kunne hævde, at en bestemt udgående transaktion set i lyset af formålet med den pågældende transaktion ikke er blevet gennemført inden for

rammerne af en økonomisk virksomhed og derfor falder uden for momssystemets anvendelsesområde. Denne mulighed foreligger f.eks. i Halifax-sagen, hvor Halifax og LPDS indgik en konkret aftale om levering af byggetjenester, som faktisk indebar en betaling fra Halifax på ca. 164 000 GBP inklusive moms på ca. 25 000 GBP. Denne transaktion blev, som de øvrige, gennemført alene med henblik på momsunddragelse (39). Ifølge den fortolkning, som Det Forenede Kongeriges regering foreslår, er denne transaktion derfor helt åbenbart ikke omfattet af momssystemets anvendelsesområde, selv om den faktisk førte til betaling af moms. Det er, så vidt jeg kan se, ikke helt klart, hvordan denne konkrete transaktion skal behandles efter den formålsbestemte fortolkning, som Det Forenede Kongeriges regering forfægter, for at den fortsat kan være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktiv. Dette er nært forbundet med et andet problem i forbindelse med den fortolkning, som Det Forenede Kongeriges regering argumenterer for.

55. Hvis man ser bort fra transaktioner, der gennemføres med henblik på afgiftsunddragelse, idet de holdes uden for momssystemets anvendelsesområde, vil det, som det fremgår af forelæggelseskendelsen i Halifax-sagen, i realiteten være nødvendigt at rekonstruere leveringskæden for at omdefinere, hvem der er modtagere af de leveringer, der fortsat er momspligtige. Modtagerne af de momspligtige leveringer vil sandsynligvis ikke være de personer, der er angivet i aftalerne eller fakturaerne vedrørende de transaktioner, man ser bort fra. Denne rekonstruktion rejser en række alvorlige problemer.

56. For det første forudsættes det, at der findes én normal fremgangsmåde for udførelse af f.eks. byggearbejder som omhandlet i Halifax-sagen og University of Huddersfield-sagen og indkøb af lægemidler og proteser som omhandlet i BUPA-sagen. En normal transaktion af denne art vil være den, der er omfattet af momssystemet, men der er fare for, at en sådan normal transaktion ikke er andet end et fantasifoster, for der findes i princippet ikke én enkelt normal måde at udøve en økonomisk virksomhed på. Der er f.eks. ikke i sig selv noget unormalt i, at en bank anvender investerings- og byggemodningsselskaber som mellemmand i forbindelse med byggearbejder i stedet for at indgå direkte kontrakter med byggevirksomheder. Den ene måde at drive forretning på kan ikke anses for mere normal end den anden. Valget af én bestemt måde i stedet for de transaktioner, som parterne faktisk har gennemført, men som lades ude af betragtning i momsmæssig henseende, vil være fuldstændig vilkårligt.

57. For det andet lades ægte overdragelser af goder og tjenesteydelser mod økonomisk vederlag ude af betragtning, idet der i stedet fokuseres på bruttoresultatet af den transaktion, der anses for at være momspligtig. Dette strider mod det grundlæggende princip i det fælles momssystem, jf. herved artikel 2 i første og sjette direktiv, hvorefter moms pålægges hver transaktion på grundlag af hver enkelt levering i kæden af transaktioner (40).

58. Endnu et – efter min mening uafklaret – problem i forbindelse med den fortolkning, som Det Forenede Kongeriges regering foreslår, er, om alle parter i en ordning skal deltage heri i den hensigt at opnå en afgiftsfordel, for at de pågældende transaktioner kan anses for ikke at være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktiv. Som nævnt af Kommissionen under retsmødet, foreligger der nemlig en reel fare for, at uskyldige tjenestemænd bliver skadet, når de foretager leveringer til eller modtager leveringer fra deltagerne i transaktioner, som gennemføres alene med det formål at opnå afgiftsfordele. Dette problem kan efter min opfattelse kun løses på en tilfredsstillende måde ved kategorisk at afvise den af Det Forenede Kongeriges regering foreslåede fortolkning af begrebet levering foretaget af en afgiftspligtig person inden for rammerne af en økonomisk virksomhed.

59. På baggrund af det ovenstående mener jeg, at Domstolen bør besvare de nationale retters spørgsmål med, at udtrykkene »økonomisk virksomhed« og »levering« foretaget af en »afgiftspligtig

person, der optræder i denne egenskab«, i artikel 2 og 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at hver enkelt af de omhandlede transaktioner skal betragtes objektivt og i sig selv. Det er i denne forbindelse uvæsentligt, at leveringen foretages alene i den hensigt at opnå en afgiftsfordel.

B – *Misbrug af rettigheder*

60. De nationale retter ønsker oplyst, om princippet om misbrug af rettigheder, som Domstolen tidligere har anerkendt inden for andre områder af fællesskabsretten, også finder anvendelse inden for momsområdet. Dette princip ville være til hinder for, at afgiftspligtige personer opnåede en afgiftsfordel som følge af transaktioner, der er blevet iværksat og gennemført alene med det formål at opnå en sådan fordel.

61. Domstolen har i talrige sager haft lejlighed til at tage stilling til spørgsmålet om såkaldt »misbrug af rettigheder« eller mere generelt blot »misbrug«. Det Forenede Kongeriges regering har, støttet af den irske, den nederlandske og den franske regering og Kommissionen, påberåbt sig denne retspraksis til støtte for den opfattelse, at princippet også finder anvendelse inden for momsområdet.

1. Begrebet misbrug i Domstolens praksis

62. En gennemgang af Domstolens praksis afslører konsekvent en række elementer vedrørende det fællesskabsretlige misbrugsbegreb, som peger i samme retning. Hvis vi begynder med de grundlæggende friheder, har Domstolen fastslået, at det ikke er tilladt uretmæssigt at omgå en medlemsstats bestemmelser ved at udnytte disse friheder (41). Domstolen har også anerkendt dette princip inden for andre konkrete områder som f.eks. social sikring, hvor den desuden har fastslået, at det ikke skal være muligt at opnå en fordel ved hjælp af misbrug eller svigagtig adfærd (42). I andre sager, vedrørende den fælles landbrugspolitik, har Domstolen tilsvarende fastslået, at anvendelsen af de relevante bestemmelser om eksportrestitutioner »ikke i noget tilfælde kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner« (43). I en anden sag inden for samme område, som vedrørte betaling af monetære udligningsbeløb ved indførsel af ost til Tyskland fra et tredjeland, fastslog Domstolen, at sådanne beløb ikke skulle betales, hvis »det påvises, at indførslen og genudførslen af denne ost ikke har fundet sted som led i en almindelig handel, men alene har haft til formål retsstridigt at profitere af monetære udligningsbeløb« (44). I en række andre sager vedrørende selskabsret har Domstolen også fastslået, at en aktionær ikke skal kunne påberåbe sig en fællesskabsretlig bestemmelse for at opnå uretmæssige fordele, som åbenbart falder uden for den pågældende bestemmelses formål (45). Domstolen har i den noget nyere dom i Centros-sagen, som vedrørte et påstået misbrug af etableringsretten, bekræftet sin holdning ved at udtale, at »en medlemsstat har ret til at træffe foranstaltninger, der skal hindre, at visse af dens statsborgere gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder forsøger at unddrage sig deres egen nationale lovgivning, og at borgerne ikke på svigagtig vis eller med henblik på misbrug kan gøre fællesskabsbestemmelserne gældende« (46).

63. Sidstnævnte udtalelse afspejler de to vigtigste sammenhænge, inden for hvilke Domstolen har undersøgt begrebet misbrug. Den ene foreligger, når en person misbruger fællesskabsretlige bestemmelser til at unddrage sig national lovgivning, og den anden, når en person misbruger fællesskabsretlige bestemmelser til at opnå fordele, som strider mod de samme bestemmelseres formål og sigte (47).

64. Efter min opfattelse kan der af denne retspraksis afgjort udledes et almindeligt fællesskabsretligt princip (48). Domstolen har om dette princip sammenfattende anført, at »fællesskabsretten ikke [kan] gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre misbrug

eller svig« (49). Dette meget bredt formulerede princip, der nærmest er fanget i en cirkelslutning, er imidlertid ikke i sig selv særligt velegnet som instrument til at vurdere, om en rettighed i henhold til en bestemt fællesskabsbestemmelse misbruges. Hvis princippet skal kunne anvendes, er der brug for en mere detaljeret regel eller test ved afgørelsen af, hvornår der foreligger misbrug (50).

65. I denne forbindelse fremgår det af den ovenfor nævnte retspraksis, at Domstolen tilstræber en forsigtig balance mellem at overlade det til de nationale domstole at tage stilling til spørgsmålet om misbrug i overensstemmelse med de relevante nationale bestemmelser (51) og samtidig sikre, at den fulde virkning og ensartede anvendelse af de fællesskabsbestemmelser, der påstås misbrugt, ikke herved bringes i fare (52). Domstolen har derfor fastlagt kriterierne for denne vurdering på nationalt plan. Vurderingen af misbruget skal for det første foretages på grundlag af objektive oplysninger. For det andet – og dette er det vigtigste – skal den foretages i overensstemmelse med hensigten og formålene med den fællesskabsbestemmelse, der påstås misbrugt (53). I denne forbindelse har Domstolen, for så vidt som spørgsmålet om en bestemmelses formål beror på en fortolkning, i flere tilfælde udtrykkeligt fastslået, at der ikke forelå misbrug (54).

66. I Emsland-Stärke-dommen (55) tog Domstolen imidlertid endnu et skridt i retning af en videreudvikling af det fællesskabsretlige princip om misbrug. Domstolen skulle tage stilling til, om en eksportør kunne miste sin ret til udbetaling af en eksportrestitution, selv om de formelle betingelser for tildeling af restitutionen i henhold til de relevante bestemmelser i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2730/79 af 29. november 1979 om fælles gennemførelsesbestemmelser for eksportrestitutioner for landbrugsprodukter (56) var opfyldt. De omhandlede varer var indgået i en »vende om«-ordning, som indebar, at de blev udført og angivet til fri omsætning i et tredjeland, men umiddelbart herefter genindført til Fællesskabet i uforandret stand og med de samme transportmidler.

67. Domstolen fastslog, at de omhandlede fællesskabsbestemmelser skulle fortolkes således, at retten til restitutionen ville fortabes i tilfælde af misbrug. Domstolen opstillede derfor et kriterium for afgørelsen af, om der forelå misbrug. Ifølge dette kriterium nødvendiggør konstateringen heraf dels »et sammenfald af objektive omstændigheder, hvoraf det fremgår, at det formål, som fællesskabsbestemmelserne forfølger, ikke er opnået, selv om betingelserne i disse bestemmelser formelt er overholdt« (57), dels »et subjektivt element, der består i ønsket om at drage fordel af fællesskabsbestemmelserne ved kunstigt at skabe de betingelser, der kræves for at opnå denne fordel« (58). Det er i det væsentlige dette kriterium, som Det Forenede Kongeriges regering mener også skal anvendes inden for det fælles momssystemets område, selv om der hverken i sjette direktiv eller national lovgivning findes udtrykkelige bestemmelser herom.

68. Grundlæggende ses der i ovennævnte retspraksis vedrørende begrebet misbrug (som ikke altid kaldes misbrug af rettigheder) et gennemgående mønster, hvorefter vurderingen af misbruget baseres på, om den rettighed, som påberåbes, bidrager til at opfylde formålet med de bestemmelser, hvoraf denne formelt følger (59). Den person, som hævder at være indehaver af den omhandlede rettighed, er kun afskåret fra at gøre denne gældende, såfremt den fællesskabsbestemmelse, som formelt tildeler rettigheden, påberåbes med henblik på at opnå »uretmæssige fordele, som åbenbart falder uden for bestemmelsens formål« (60). Når rettigheden omvendt udøves inden for de grænser, som følger af hensigten bag og formålet med den pågældende fællesskabsbestemmelse, forligger der ikke misbrug, men blot en lovlig udøvelse af denne rettighed (61).

69. Jeg er derfor af den opfattelse, at dette misbrugsbegreb fungerer som et *princip for fortolkningen af fællesskabsretten*, således som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg (62). Hvad der synes at være afgørende ved konstateringen af et misbrug, er de påberåbte

fællesskabsbestemmelser formålsbestemte anvendelsesområde (63), som skal afgrænses, for at det kan afgøres, om den rettighed, der gøres gældende, faktisk følger af disse bestemmelser, i det omfang den ikke åbenbart falder uden for deres anvendelsesområde. Dette forklarer, hvorfor Domstolen ofte ikke taler om misbrug af rettigheder, men blot om misbrug.

70. I denne forbindelse berører det, der i Emsland-Stärke-dommen omtales som det subjektive element i forbindelse med misbruget, ikke den fortolkende karakter af det fællesskabsretlige misbrugsbegreb (64). I Emsland-Stärke-dommen forbandt Domstolen dette subjektive element med konstateringen af, at den situation, som bragte en bestemt fællesskabsbestemmelse i anvendelse, var helt kunstigt skabt. Efter min opfattelse bør en sådan konstatering af, at en situation er kunstigt skabt, ikke være baseret på en vurdering af de subjektive hensigter hos dem, der påberåber sig en rettighed i henhold til fællesskabsretten. Konstateringen af, at visse begivenheder eller transaktioner er kunstige, skal afgjort foretages på grundlag af en helhed af objektive omstændigheder i hver enkelt sag. Dette harmonerer desuden med, at Domstolen – igen i Emsland-Stärke-dommen – henviser til det »ene formål« med en virksomhed eller adfærd som et afgørende tegn på, at der har været tale om misbrug af fællesskabsretten (65). Når Domstolen udtaler, at der foreligger misbrug, hvis den omhandlede virksomhed umuligt kan have noget andet formål eller være begrundet i noget andet ønske end at bringe fællesskabsbestemmelser i anvendelse i strid med deres formål, svarer det efter min opfattelse til at vælge et objektivt kriterium for vurderingen af misbruget. De objektive elementer vil ganske vist afsløre, at den eller de involverede personer i transaktionen efter al sandsynlighed havde til hensigt at misbruge fællesskabsretten. Det er imidlertid ikke denne hensigt, men derimod selve transaktionen, objektivt betragtet, der er afgørende for vurderingen af misbruget. I denne forbindelse kan man f.eks. blot forestille sig et tilfælde, hvor A uden nærmere overvejelser blot følger B's råd og gennemfører en transaktion, som ikke kan have noget andet formål end at sikre A en afgiftsfordel. Det vil på ingen måde være relevant for vurderingen af misbruget, at det ikke var A's subjektive hensigt at misbruge fællesskabsretten. Det afgørende er ikke de subjektive forhold hos A, men den omstændighed, at transaktionen objektivt set kun kan være begrundet i et ønske om at opnå en afgiftsfordel.

71. Efter min opfattelse er det derfor ikke en undersøgelse af parternes vanskeligt påviselige subjektive hensigter, som skal afgøre, om det i Emsland-Stärke-dommen nævnte subjektive element foreligger. Derimod kan parternes hensigter om uretmæssigt at opnå en fordel af fællesskabsretten alene fastslås på grundlag af den kunstige karakter af situationen, der skal vurderes på baggrund af en helhed af objektive omstændigheder. Såfremt disse objektive omstændigheder findes at foreligge, må det konkluderes, at en person, som under henvisning til en fællesskabsbestemmelser bogstavelige betydning påberåber sig en rettighed, som strider mod samme bestemmelser formål, ikke fortjener, at denne rettighed indrømmes ham. I en sådan situation skal den pågældende retsforordning fortolkes således, at den reelt ikke tildeler rettigheden, uanset at den ifølge sin ordlyd gør det. Det er efter min opfattelse undersøgelsen af det objektive formål med fællesskabsbestemmelserne og den udøvede virksomhed, og ikke enkeltpersoners subjektive hensigter, som udgør kernen i det fællesskabsretlige princip om misbrug. Det kan således faktisk være misvisende at bruge udtrykket »misbrug af rettigheder« til at beskrive noget, som – ifølge Domstolens praksis – i det væsentlige er et fællesskabsretligt fortolkningsprincip (66). Jeg foretrækker derfor at anvende udtrykket »forbud mod misbrug af fællesskabsretten« og vil kun tale om »misbrug af rettigheder«, når dette letter forståelsen.

72. Jeg skal nu undersøge det i de foreliggende sager aktuelle spørgsmål, om dette fællesskabsretlige fortolkningsprincip finder anvendelse inden for det harmoniserede fælles momsreguleringens område. Hvis det finder anvendelse, skal det dernæst undersøges, hvilke kriterier der gælder for principets anvendelse inden for dette område.

2. Anvendeligheden af princippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten inden for det fælles momssystemets område

73. Som anført af generaladvokat Tesauro, skal »enhver retsorden, som stræber mod et minimum af fuldendelse, [...] indeholde en form for beskyttelsesforanstaltninger, således at det undgås, at de af denne retsorden følgende rettigheder misbruges, udhules eller udvandes. Et sådant krav er på ingen måde fremmed for fællesskabsretten« (67). Efter min opfattelse er heller ikke det fælles momssystem sikret mod den i enhver retsorden eksisterende fare for, at der udføres handlinger, som – uanset at de formelt er i overensstemmelse med en given retsforskrift – dog udgør et misbrug af de muligheder, som bestemmelsen åbner, i strid med hensigten bag og formålet med denne.

74. Det fælles momssystem kan derfor vanskeligt opfattes som en art misbrugsfrit område inden for fællesskabsretsordenen, hvor dette princip ikke behøver at blive overholdt. Der er ingen grund til, at et sådant almindeligt fællesskabsretligt princip kun skulle kunne finde anvendelse inden for dette område, såfremt lovgiver udtrykkeligt erklærer, at også momsdirektivernes bestemmelser er undergivet den i Domstolens faste retspraksis anerkendte regel om, at ingen formelt kan påberåbe sig en fællesskabsbestemmelse med henblik på at opnå fordele, som åbenbart strider mod hensigten bag og formålet med denne bestemmelse. Denne regel, der er udformet som et fortolkningsprincip, udgør en nødvendig sikkerhedsventil til beskyttelse af formålet med alle fællesskabsretlige bestemmelser mod en formalistisk anvendelse, som udelukkende er baseret på bestemmelsernes umiddelbare betydning (68). Den opfattelse, at begrebet også finder anvendelse inden for momsområdet, er fuldt forenelig med den holdning, som Domstolen for nylig har givet udtryk for i dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep, og hvorefter »bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv« (69).

75. I det omfang princippet er opstillet som et almindeligt fortolkningsprincip, skal det ikke nødvendigvis anerkendes udtrykkeligt af fællesskabslovgiver i en retsforskrift for at finde anvendelse på sjette direktivs bestemmelser. Det kan derfor ikke på grundlag af det forhold, at der ikke i sjette direktiv findes nogen udtrykkelig bestemmelse om fastsættelse af et fortolkningsprincip, der forbyder misbrug, konkluderes, at fællesskabslovgiver har ønsket at fravige princippet inden for sjette direktivs område; det samme argument kunne – som anført af den irske regering under retsmødet – gøres gældende med hensyn til f.eks. retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Selv om princippet omvendt var udtrykkeligt fastslået i sjette direktiv, kunne det som anført af Kommissionen anses for blot at være en bekræftelse eller kodificering af et allerede gældende almindeligt princip (70).

76. Af nøjagtig de samme grunde kan jeg ikke tiltræde det argument, der er fremført af sagsøgerne i nærværende sager, og hvorefter anvendelsen af et almindeligt princip om forbud mod misbrug inden for sjette direktivs område afhænger af, om de enkelte medlemsstater har truffet passende modforanstaltninger over for afgiftsunddragelse i overensstemmelse med proceduren i sjette direktivs artikel 27 (71). Skulle man følge denne opfattelse, ville det fælles momssystem komme til at udgøre et særegent retsområde, inden for hvilket snart sagt enhver beregnende adfærd udøvet af en afgiftspligtig person, der over for afgiftsmyndighederne påberåber sig bestemmelsernes bogstavelige betydning med henblik på uretmæssigt at opnå afgiftsfordele, ville skulle tolereres, medmindre medlemsstaterne tidligere havde vedtaget lovbestemmelser om forbud mod en sådan adfærd.

77. Jeg ser kort sagt ingen grund til ikke at fortolke momsreglerne i overensstemmelse med det almindelige princip om forbud mod misbrug af fællesskabsretten. Afgiftslovgivningen er ganske vist ofte præget af berettigede hensyn til retssikkerheden, der særligt følger af hensynet til at sikre, at de afgiftspligtige kan forudsige størrelsen af den økonomiske byrde, de pålægges, og af

princippet om »ingen beskatning uden repræsentation«. Allerede ved en sammenligning af medlemsstaternes retsregler ses det imidlertid klart, at disse hensyn ikke er til hinder for anvendelsen af visse generelle bestemmelser og ikke nærmere afgrænsede begreber i afgiftslovgivningen med henblik på at forebygge ulovlig afgiftsunddragelse (72). Hensynet til retssikkerheden skal afvejes i forhold til andre værdier i retsordenen. Skatte- og afgiftslovgivningen skulle nødtigt blive en form for juridisk »det vilde vesten«, hvor stort set enhver form for beregnende adfærd må tolereres, når blot den er i overensstemmelse med en strengt formalistisk fortolkning af den relevante skatte- og afgiftsbestemmelse, og lovgiver ikke udtrykkeligt har truffet foranstaltninger imod en sådan adfærd.

78. Sjette direktivs artikel 27 udelukker ikke, at der anvendes et princip om misbrug ved fortolkningen af de fælles momsregler. Det fremgår ganske vist af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne har pligt til at efterkomme samtlige bestemmelser i sjette direktiv og ikke over for de afgiftspligtige kan gøre en bestemmelse gældende, der fraviger direktivets ordning, i det omfang en fravigelse ikke er kommet i stand i overensstemmelse med artikel 27 (73). Nødvendigheden af at hindre afgiftssvig eller -unddragelse kan derfor ikke begrunde *nationale foranstaltninger*, der fraviger direktivet, medmindre disse er vedtaget under anvendelse af den procedure, der er fastsat ved artikel 27 (74). Desuden kan der kun indføres undtagelser, der står i et rimeligt forhold til og er nødvendige for at nå de i artikel 27 udtrykkeligt fastsatte mål (75).

79. Set som et fortolkningsprincip hjemler forbuddet mod misbrug af fællesskabsretten imidlertid ikke undtagelser fra sjette direktivs bestemmelser. Dets anvendelse indebærer, at den retsforskrift, der *fortolkes*, ikke kan anses for at tildele den omtvistede rettighed, fordi denne åbenbart strider mod hensigten bag og formålet med den bestemmelse, der påberåbes under omstændigheder, der udgør et misbrug. Det bemærkes i denne forbindelse – som det vigtigste – at anvendelsen af dette fortolkningsprincip ikke indebærer, at den udøvede økonomiske virksomhed ikke skal tages i betragtning i momsmæssig henseende eller anses for ikke at være omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktiv. Når sjette direktiv fortolkes i overensstemmelse med dette princip, kan det kun føre til det eneste rigtige resultat, som man kan forestille sig inden for rammerne af en juridisk fortolkning, nemlig at bestemmelsen reelt ikke tildeler rettigheden, selv om den ifølge sin bogstavelige betydning gør det. Hvis denne fortolkning hjemler nogen form for undtagelse, kan det kun være fra bestemmelsens ordlyd, men ikke fra selve dens indhold, der omfatter mere end blot ordlyden. Endvidere er anvendelsen af dette *fællesskabsretlige* fortolkningsprincip fuldt ud i overensstemmelse med det ønske om en ensartet anvendelse af momsreglerne i alle medlemsstaterne, som ligger til grund for de i artikel 27 fastsatte proceduremæssige betingelser og begrænsninger for indførelsen af nationale foranstaltninger til forebyggelse af visse former for svig og unddragelse.

80. Der er således ingen konflikt mellem anvendelsen af det fællesskabsretlige fortolkningsprincip om forbud mod misbrug inden for det fælles momssystemets område og den i artikel 27 fastsatte procedure for medlemsstaternes indførelse af særlige foranstaltninger, der *fraviger* direktivet, for at undgå visse former for svig eller unddragelse.

81. Jeg er heller ikke enig i det af nogle af sagsøgerne fremførte argument om, at et sådan fællesskabsretligt fortolkningsprincip om forbud mod misbrug ikke kan anvendes på retten til at fradrage indgående afgift, eftersom denne ret følger af de nationale bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv. Fradragsretten følger af sjette direktiv. Den er sikret i fællesskabsretten og har hjemmel i sjette direktivs artikel 17, og medlemsstaterne er med hensyn til bestemmelsens gennemførelse desuden ikke overladt noget skøn (76). Når der med disse fællesskabsretlige bestemmelser forfølges visse mål og tilsigtes visse resultater, skal de nationale myndigheder fortolke og anvende de nationale bestemmelser til gennemførelse heraf i

overensstemmelse hermed (77). For så vidt som dette fællesskabsretlige fortolkningsprincip tager sigte på at sikre, at hensynene bag og formålene med fællesskabsretten, og navnlig med sjette direktivs bestemmelser om ret til fradrag af indgående afgift, ikke fordrejes, skal de nationale myndigheder derfor også anvende denne fortolkning ved anvendelsen af de nationale regler om fradrag af indgående afgift (78). Jeg er endvidere enig med Kommissionen i, at det er uden betydning, at Domstolen har defineret et misbrugsbegreb i bl.a. Emsland-Stärke-dommen, i forbindelse med en forordning og i en sag vedrørende fællesskabsmidler, men ikke i forbindelse med sjette direktiv. Det afgørende er, at momsen reguleres inden for rammerne af et ensartet system, som forudsætter en ensartet fortolkning. Jeg skal her bemærke, at Domstolen i dommen i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep allerede udtrykkeligt har henvist til det i Emsland-Stärke-dommen definerede misbrugsbegreb i forbindelse med en undersøgelse af misbrugsbegrebet i relation til sjette direktiv (79).

82. Problemerne med og indvendingerne mod at anvende et sådant fortolkningsprincip på sjette direktiv er i det væsentlige relateret til fastlæggelsen af de kriterier, hvorefter det skal anvendes inden for dette særlige område. I denne forbindelse skal der tages hensyn til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

3. Spørgsmålet om, hvordan det fællesskabsretlige misbrugsbegreb, således som dette finder anvendelse på momsreglerne, skal fortolkes i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning

83. De kriterier, hvorefter fortolkningsprincippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten skal anvendes inden for momsområdet, skal fastsættes i lyset af det harmoniserede systems særlige kendetegn og principper. Det kriterium for afgørelsen af, om der forelår misbrug, som Domstolen opstillede i Emsland-Stärke-dommen, kan i den forbindelse være til stor hjælp, men momsens specifikke karakter af en objektiv afgift gør, at det ikke kan anbefales automatisk at overføre dette. Desuden må det anses for helt naturligt, at der i fællesskabsretten – ligesom i de nationale retssystemer – ikke findes ét enkelt kriterium for afgørelsen af, hvornår princippet om forbud mod misbrug finder anvendelse inden for de enkelte områder af fællesskabsretten (80).

84. Definitionen af dette fællesskabsretlige princips rækkevidde i forbindelse med dets anvendelse inden for det fælles momssystem beror i sidste instans på en fastlæggelse af de grænser, der gælder ved fortolkningen af de bestemmelser i momsdirektiverne, der tildeler afgiftspligtige personer bestemte rettigheder. Den objektive analyse af forbuddet mod misbrug skal i denne forbindelse foretages under hensyntagen til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som også »udgør en del af Fællesskabets retsorden« (81), i overensstemmelse med hvilke sjette direktivs bestemmelser skal fortolkes (82). Det følger af disse principper, at de afgiftspligtige personer har ret til på forhånd at vide, hvordan deres afgiftsmæssige stilling bliver, og de skal herved kunne henholde sig til momsbestemmelsernes umiddelbare betydning efter ordene (83).

85. Domstolen har desuden i fast retspraksis – og i overensstemmelse med den blandt medlemsstaterne almindeligt anerkendte opfattelse inden for afgiftsområdet – fastslået, at de afgiftspligtige personer kan vælge at indrette deres virksomhed med henblik på at mindske deres afgiftstilsvar. I BLP Group-dommen fastslog Domstolen, at »en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan baseres på en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningen« (84). Ingen er retligt forpligtet til at drive virksomhed på den måde, der giver staten det højst mulige afgiftsprovenu. Det grundlæggende princip er, at der er frihed til at vælge den mindst afgiftsbelagte måde at drive virksomhed på for at minimere omkostningerne (85). På den anden side er der kun valgfrihed inden for rammerne af de lovlige muligheder, som momsordningen giver. Det retlige formål med princippet om forbud mod

misbrug inden for momsordningen er netop at fastlægge grænserne for de valgmuligheder, som de fælles momsregler giver de afgiftspligtige. Ved fastlæggelsen af disse grænser skal der tages hensyn til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af de afgiftspligtige personers berettigede forventninger.

86. Efter disse principper skal rækkevidden af det fællesskabsretlige fortolkningsprincip om forbud mod misbrug af momsreglerne fastlægges på en sådan måde, at det ikke hæmmer den lovlige handel. En eventuel negativ indvirkning på handelen kan dog forhindres, hvis forbuddet mod misbrug fortolkes således, at den rettighed, som en afgiftspligtig person gør gældende, kun kan nægtes den pågældende, såfremt den omhandlede økonomiske virksomhed udøves uden nogen anden objektiv begrundelse end at opnå mulighed for at gøre dette krav gældende mod afgiftsmyndighederne, og en anerkendelse af rettigheden ville stride mod det formål og det resultat, der tilsigtes med de relevante bestemmelser i det fælles momssystem. En sådan form for virksomhed skal, selv om den ikke er ulovlig, ikke være beskyttet af de fællesskabsretlige principper om retssikkerhed og beskyttelse af den berettigede forventning, for det eneste sandsynlige formål med den er at undergrave formålet med selve retssystemet.

87. Jeg er derfor af den opfattelse, at det fællesskabsretlige misbrugsbegreb, der finder anvendelse inden for momsområdet, skal anvendes på grundlag af et kriterium, der omfatter to elementer. Begge disse elementer skal være til stede, for at det kan fastslås, at der foreligger misbrug af fællesskabsretten inden for dette område. Det første svarer til det subjektive element, som Domstolen henviste til i Emsland-Stärke-dommen, men det er kun subjektivt, for så vidt som det tjener til at bevise formålet med de pågældende transaktioner. Dette formål – som ikke må forveksles med den subjektive hensigt hos deltagerne i transaktionerne – skal kunne fastlægges objektivt på grundlag af en konstatering af, at der ikke findes nogen anden økonomisk begrundelse for transaktionerne end et ønske om at opnå en afgiftsfordel. Dette element kan derfor anses for et *selvstændighedselement*. I realiteten skal de nationale myndigheder, ved efterprøvelsen af, om det foreligger, undersøge, om den pågældende virksomhed har et selvstændigt grundlag, som – hvis de fiskale overvejelser lades ude af betragtning – under de foreliggende omstændigheder kan give den en økonomisk begrundelse.

88. Det foreslåede kriteriums andet element svarer til det såkaldte objektive element, der nævnes i Emsland-Stärke-dommen. Det er i virkeligheden et formålsbestemt element, som indebærer, at hensigten bag og formålet med de fællesskabsbestemmelser, der påstås misbrugt, sammenholdes med den omtvistede transaktions formål og resultater. Dette andet element er vigtigt, ikke alene fordi det fungerer som vurderingsgrundlag for den pågældende transaktions formål og resultater, men også fordi det indebærer en beskyttelse i de tilfælde, hvor det eneste formål med transaktionen er at mindske afgiftstilsvaret, men hvor dette er resultatet af et valg mellem forskellige afgiftsordninger, som det har været fællesskabslovgivers hensigt at give de afgiftspligtige. Når en imødekommelse af den afgiftspligtige persons krav ikke er uforenelig med de mål og resultater, som tilsigtes med den påberåbte retsforskrift, kan det ikke konstateres, at der foreligger misbrug.

89. Forbuddet mod misbrug mister, som fortolkningsprincip, sin relevans, når der i stedet for det blotte ønske om at opnå afgiftsfordele, som kan gøres gældende over for skattemyndighederne, kan være en anden begrundelse for den udøvede økonomiske virksomhed. Hvis en retsforskrift under sådanne omstændigheder på grundlag af et uskrevet generelt princip fortolkes således, at den ikke tildeler den pågældende fordel, vil afgiftsmyndighederne blive tildelt et alt for vidt skøn ved afgørelsen af, hvilket af formålene med en given transaktion der må anses for at være det fremherskende. En sådan fortolkning ville føre til stor usikkerhed med hensyn til de valg, som de erhvervsdrivende lovligt foretager, og virke hæmmende på økonomisk virksomhed, som klart bør beskyttes, for så vidt som den – i det mindste i et vist omfang – er begrundet i almindelige

forretningsformål.

90. Der kan ikke være megen tvivl om, at det er nødvendigt at anerkende muligheden for, at der også i sådanne tilfælde, hvor transaktionerne er begrundet i en blanding af fiskale overvejelser og andre hensyn, indføres yderligere begrænsninger for krav, der hidrører fra virksomhed, som – i varierende omfang – hovedsageligt tager sigte på at opnå afgiftsfordele. Dette kræver imidlertid, at der vedtages særlige nationale lovbestemmelser. En fortolkning alene kan ikke gøre det. Sådanne bestemmelser kunne omfatte mere generelle misbrugsregler, som bl.a. finder anvendelse inden for momsområdet, svarende til dem, der er indført i nogle medlemsstater; disse regler kan med hensyn til deres rækkevidde, måden, de fungerer på, eller virkninger være forskellige fra det fællesskabsretlige fortolkningsprincip om forbud mod misbrug, således som dette fungerer inden for momsområdet (86). Under alle omstændigheder skal en sådan lovgivning vedtages efter fremgangsmåden i artikel 27 og overholde de begrænsninger, der i denne henseende er fastsat af Domstolen (87).

91. På grundlag af det ovenfor anførte er jeg derfor af den opfattelse, at der gælder et fællesskabsretligt fortolkningsprincip om forbud mod misbrug af fællesskabsbestemmelserne, som også finder anvendelse på sjette direktiv. Ifølge dette princip skal sjette direktivs bestemmelser fortolkes således, at de ikke tildeler sådanne rettigheder, som de ifølge deres bogstavelige betydning tilsyneladende tildeler, når to objektive elementer foreligger. Det ene er det forhold, at de mål og resultater, der tilsigtes med de retsfor skrifter, der formelt udløser den omhandlede afgiftsfordel, ville blive modvirket, hvis den krævede ret blev tildelt. Det andet element er det forhold, at den ret, som gøres gældende, hidrører fra økonomisk virksomhed, som objektivt set kun kan være begrundet i et ønske om at opnå den krævede ret.

4. Formålet med sjette direktivs bestemmelser om fradragsret og fortolkningen af disse i overensstemmelse med princippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten

92. De foreliggende tre sager vedrører et påstået misbrug af fællesskabsbestemmelserne om fradragsret for indgående moms. Ved anvendelsen af det ovenfor beskrevne kriterium for, om der foreligger misbrug, skal det i første omgang fastslås, hvad der er hensigten bag og formålet med sjette direktivs bestemmelser om fradragsret. Herefter vil de nationale retter kunne afgøre, om dette formål i de konkrete sager ville blive opfyldt, såfremt retten til at fradrage eller få godtgjort indgående moms blev indrømmet sagsøgerne under de omstændigheder, hvorunder de påberåber sig denne ret.

93. Af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fremgår det, modsætningsvist, at en afgiftspligtig person, der foretager momsfratagne leveringer, ikke har ret til at fradrage den indgående moms på de goder eller tjenesteydelser, der er benyttet i forbindelse med disse fratagne leveringer (88). Domstolen har desuden i denne forbindelse fastslået, at fradragsretten »forudsætter, at de omhandlede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de afgiftspligtige transaktioner« (89). Det er ikke tilstrækkeligt, at de er indirekte knyttet til den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, for i så fald ville det være nødvendigt at tage hensyn til det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at nå, og dette er i denne forbindelse uden betydning (90). Den afgiftspligtige persons ret til i den udgående moms, der påhviler ham, at fradrage den indgående moms, han har erlagt i forbindelse med de afgiftspligtige leveringer, er en naturlig følge af princippet om afgiftens neutralitet (91). Momsen er nemlig en generel indirekte skat, der skal bæres af de enkelte forbrugere (92). Tilsvarende har en afgiftspligtig person ifølge samme princip *ikke* ret til fradrag eller godtgørelse af indgående moms af leveringer, han har modtaget i forbindelse med sine fratagne transaktioner. I tilfælde, hvor der ikke opkræves moms af de goder eller tjenesteydelser, som de afgiftspligtige personer leverer, må sjette direktiv nødvendigvis have til formål at forhindre, at de kan få godtgjort indgående moms. Konsekvensen

heraf er som fremhævet af Kommissionen under retsmødet, at momsfrigtagelse i sjette direktivs forstand ikke betyder, at hensigten med sjette direktiv har været helt at befri den endelige forbruger for enhver afgiftsbyrde (93).

94. I de tre foreliggende sager fremgår det imidlertid af forelæggelseskendelserne, at afgiftspligtige personer, som – undtagen hvad angår en begrænset del af den moms, der har belastet tidligere led – i henhold til formålet med den ovenfor beskrevne fradragsordning i praksis ikke burde kunne fradrage eller få godtgjort indgående moms, har indført ordninger, som har gjort det muligt for dem at omgå denne manglende mulighed og få hele den indgående moms godtgjort. I BUPA-sagen, som adskiller sig lidt fra de andre, indebærer det valgte arrangement, at BUPA i realiteten fortsætter med at drage fordel af den nulsatsordning, som blev afskaffet i Det Forenede Kongerige med virkning fra den 1. januar 1998 og erstattet af en ordning med afgiftsfrigtagelse uden fradragsret (94).

95. Det påhviler under alle omstændigheder de nationale retter at fastslå, om det vil være foreneligt med hensigten bag og formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv, som beskrevet ovenfor, at indrømme de afgiftspligtige personer den ret til at fradrage eller få godtgjort indgående moms, som de påberåber sig i de foreliggende sager. Hvis de forelæggende retter finder, at formålet kun delvist opfyldes – for så vidt som de afgiftsfrigtagne personer har ret til godtgørelse af en bestemt del af den skyldige indgående moms – skal sjette direktivs bestemmelser om fradrag fortolkes således, at de giver de pågældende afgiftspligtige personer ret til godtgørelse af denne del af den indgående moms. Denne situation ser ud til at foreligge i Halifax-sagen og University of Huddersfield-sagen, hvor begge disse delvist fritagne juridiske personer tilsyneladende kunne få godtgjort indgående moms, om end kun efter den gældende pro rata-sats.

96. Med hensyn til det andet fortolkningselement, som indgår i princippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten, tilkommer det ligeledes de nationale retter at afgøre, om den økonomiske virksomhed i de forelagte sager, som de implicerede afgiftspligtige personer udøver, har noget andet formål end at opnå en afgiftsfordel. De nationale retter skal med andre ord afgøre, om de omhandlede transaktioner kan anses for at have en selvstændig økonomisk begrundelse, som er uden forbindelse med det blotte ønske om at undgå eller udskyde betalingen af moms.

97. Hvis de nationale retter i sagerne her finder, at de to omhandlede elementer foreligger, må det konkluderes, at de relevante bestemmelser i sjette direktiv om ret til fradrag eller godtgørelse af indgående moms, som de skal fortolkes i overensstemmelse med princippet om forbud mod misbrug af fællesskabsretten, ikke eller kun delvist tildeler en sådan fradragsret.

5. Fortolkningen af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, for så vidt angår BUPA-sagen

98. Afslutningsvis skal jeg nævne en række særlige forhold i BUPA-sagen, som efter min opfattelse begrundes, at denne sag behandles særskilt i lyset af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit.

99. I BUPA-sagen gør de omhandlede ordninger det i praksis muligt at få godtgjort den indgående moms på køb af varer på et tidspunkt, hvor der ikke længere var ret til godtgørelse. Forudbetalingsaftalerne spiller en central rolle, fordi de sikrede, at den valgte momsoptimeringsordning kunne gennemføres. Jeg skal i denne forbindelse henlede opmærksomheden på, at som det fremgår af forelæggelseskendelsen, henvises der i forudbetalingsaftalerne udtrykkeligt til ethvert af de »lægemidler [eller proteser], BUPA Hospitals [eller GDL] måtte ønske at købe« blandt de lægemidler eller proteser, der var beskrevet efter art i de lister, der var vedlagt forudbetalingsaftalerne. Disse lægemidler og proteser skal specificeres af BHL eller GDL i fremtiden, men begge aftaleparter kan tilmed opsige aftalen ensidigt, og i tilfælde

af en sådan opsigelse skal den del af de forudbetalte beløb, som endnu ikke er anvendt til køb af lægemidler eller proteser, tilbagebetales fuldt ud.

100. I artikel 10, stk. 2, andet afsnit, henvises der til situationer, hvor »der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted«. Efter min opfattelse skal artikel 10, stk. 2, andet afsnit, fortolkes således, at et afdrag til dækning af endnu ikke leverede goder eller ydelser kun er omfattet af denne bestemmelse, såfremt de pågældende goder eller ydelser er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales. En simpel forudbetaling for varer, der er angivet efter art i en liste, hvorfra køberen i fremtiden kan vælge en eller flere varer, eller helt undlade dette, i en situation, hvor køberen når som helst kan opsigte aftalen ensidigt og få den uudnyttede del af forudbetalingen tilbagebetalt, kan ikke udgøre et »afdrag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit. Under disse omstændigheder er forudbetalingsaftaler som de i BUPA-sagen omhandlede, for så vidt som de af den forelæggende ret i det væsentlige kan karakteriseres som aftaler om fremtidige køb som omhandlet ovenfor, ikke omfattet af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit.

101. Hvis den forelæggende ret derimod finder, at den netop foreslåede fortolkning af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, ikke kan anvendes på de faktiske omstændigheder i BUPA-sagen, kan der alligevel tages stilling til spørgsmålet om misbrug af fællesskabsbestemmelserne vedrørende retten til fradrag af indgående moms. Efter min opfattelse foreligger et sådant misbrug, såfremt den nationale ret objektivt kan konstatere, at den eneste begrundelse for de af BUPA indgåede forudbetalingsaftaler var at opnå et resultat, som i praksis modvirker formålene med den fælles momsfradragsordning, således som denne er gældende efter den 1. januar 1998, nemlig fritagelse uden fradragsret.

IV – Forslag til afgørelse

102. På baggrund af det ovenstående mener jeg, at Domstolen bør besvare de spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, High Court og VAT and Duties Tribunal, Manchester, således:

– Sag C-255/02 og sag C-223/03:

»1) Udtrykkene »økonomisk virksomhed« og »levering« foretaget af en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, i artikel 2 og 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at hver enkelt af de omhandlede transaktioner skal betragtes objektivt og i sig selv. Det er i denne forbindelse uvæsentligt, at leveringen foretages alene i den hensigt at opnå en afgiftsfordel.

2) Sjette direktiv skal fortolkes således, at det – i overensstemmelse med det fællesskabsretlige fortolkningsprincip om forbud mod misbrug af fællesskabsbestemmelserne – ikke tildeler en afgiftspligtig person ret til fradrag eller godtgørelse af indgående moms, når de nationale retter finder, at to objektive elementer foreligger. Det ene er det forhold, at de mål og resultater, der tilsigtes med de retsfor skrifter, der formelt tildeler en sådan ret, ville blive modvirket, hvis den krævede ret reelt blev tildelt. Det andet element er det forhold, at den ret, som gøres gældende, hidrører fra virksomhed, som kun kan være begrundet i et ønske om at opnå den krævede ret.

– Sag C-419/02

1) Udtrykkene »økonomisk virksomhed« og »levering« foretaget af en »afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, i artikel 2 og 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles

merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at hver enkelt af de omhandlede transaktioner skal betragtes objektivt og i sig selv. Det er i denne forbindelse uvæsentligt, at leveringen foretages alene i den hensigt at opnå en afgiftsfordel.

2) Sjettes direktivs artikel 10, stk. 2, skal fortolkes således, at såfremt der foretages en betaling af afdrag til dækning af uspecificerede varer, der er angivet efter art i en liste, hvorfra køberen i fremtiden kan vælge en eller flere varer, eller helt undlade dette, i en situation, hvor køberen under alle omstændigheder når som helst kan opsiges aftalen ensidigt og få den del af betalingen tilbagebetalt, som endnu ikke er udnyttet til køb af varer, der findes på listen, og som køberen endnu ikke har specificeret, skal en sådan betaling ikke anses for et »afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted«, som omhandlet i artikel 10, stk. 2, andet afsnit, og kan derfor ikke medføre, at »afgiften i forbindelse med det modtagne beløb [forfalder] på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

1 – Originalsprog: portugisisk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – Som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 (EFT L 102, s. 18).

4 – Som gældende før ændringen ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20.1.2004 (EFT L 27, s. 44).

5 – I henhold til sjettes direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, beregnes pro rata-satsen for fradraget af indgående afgift på årsbasis.

6 – Ifølge denne bestemmelse kan »de fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967, [...] opretholdes«.

7 – Section 6(4) i VAT Act 1994 bestemmer tilsvarende, at »[s]åfremt den person, der foretager leveringen, inden det i subsection 2 eller 3 omhandlede tidspunkt udsteder en momsaktura vedrørende leveringen, eller inden det i subsection 2, litra a) eller b), eller subsection 3 omhandlede tidspunkt modtager en betaling vedrørende leveringen, anses leveringen, i det omfang den er omfattet af fakturaen eller betalingen, at finde sted på det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes eller betalingen indgår«. Desuden bestemmes det i section 10(2) i VAT Act 1994, at »[a]fgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. [...] Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår«.

8 – I artikel 13, punkt C, litra a), bestemmes det, at »[m]edlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af [...] bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«.

9 – Leveringen var følgelig i overensstemmelse med sjettes direktivs artikel 17, stk. 2.

10 – Også selv om VAT and Duties Tribunal, Manchester, ikke behandler spørgsmålene som relateret til fortolkningen af de relevante bestemmelser i sjette direktiv, men snarere som relateret til anvendelsen af lovgivningen på sagens omstændigheder, som klart er forbeholdt de nationale retter.

11 – Ifølge forelæggelseskendelsen tog VAT and Duties Tribunal, Manchester, ikke stilling til

spørgsmålet om misbrug af rettigheder i sag C-233/03 (University of Huddersfield-sagen), fordi det allerede var blevet forelagt Domstolen i sag C-255/02 (Halifax-sagen). Retten foretrak derfor at lade Domstolen afgøre det og fandt det uforholdsmæssigt at lade forelæggelsen omfatte dette særlige spørgsmål.

12 – Dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19, og af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15.

13 – Jf. f.eks. Rompelman-dommen, præmis 19, dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 8, af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, og af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 42.

14 – Rompelman-dommen, præmis 19, og dommen af 21.9.1988 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 15.

15 – Præmis 8.

16 – Dom af 26.3.1987 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 8. Jf. også domme af 12.9.2000, sag C-408/97, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 6417, præmis 25, sag C-260/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 6537, præmis 26, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 41, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 29, og sag C-276/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 6251, præmis 31.

17 – Jf. eksempelvis dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075, præmis 11, af 15.12.1987, sag 348/85, Danmark mod Kommissionen, Sml. s. 5225, præmis 19, af 1.10.1998, sag C-209/96, Det Forenede Kongerige mod Kommissionen, Sml. I, s. 5655, præmis 35, af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 34.

18 – Jf. domme af 15.12.1987, sag 325/85, Irland mod Kommissionen, Sml. s. 5041, præmis 18, og sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, Sudholz-dommen, præmis 34, og dom af 9.7.1981, sag 169/80, Gondrand Frères og Garancini, Sml. s. 1931, præmis 17.

19 – Det Forenede Kongeriges regering har herved henvist til domme af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, og sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655, samt dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369.

20 – Jf. f.eks. Rompelman-dommen, præmis 19, og Fischer-dommen, præmis 27. Jf. endvidere punkt 12 i generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse i Coffeeshop »Siberië«-sagen (dom af 29.6.1999, sag C-158/98, Sml. I, s. 3971).

21 – Dom af 28.2.1984, Einberger, Sml. s. 1177, og af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16, Happy Family-dommen, præmis 20, Mol-dommen, præmis 18, dom af 28.5.1998, sag C-3/97, Goodwin og Unstead, Sml. I, s. 3257, præmis 9, Coffeeshop »Siberië«-dommen, præmis 14 og 21, og dom af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993, præmis 19.

22 – Happy Family-dommen, præmis 20, og Mol-dommen, præmis 18.

23 – Coffeeshop »Siberië«-dommen, præmis 21, Lange-dommen, præmis 12, Fischer-dommen, præmis 20, og dommen i sagen Salumets m.fl., præmis 19 og 20.

24 – Einberger-dommen, Happy Family-dommen, præmis 23, og dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477, præmis 20.

25 – Under alle omstændigheder anerkender Det Forenede Kongeriges regering udtrykkeligt i sit skriftlige indlæg, at transaktionerne – uanset at formålet med disse er afgiftsunddragelse – ikke er ulovlige.

26 – Dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965.

27 – Det Forenede Kongerige har herved henvist til dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 31-36, og af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 13.

28 – Domstolen fastslog, at restaurationsvirksomhed bør anses for at være en tjenesteydelse, fordi den karakteriseres af en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af næringsmidler kun udgør ét led, og som i overvejende grad består af tjenesteydelser (præmis 14).

29 – Domstolen fastslog, at »drift af en golfbane normalt ikke kun [omfatter] en passiv overladelse af en bane, men ligeledes en lang række kommercielle aktiviteter, såsom overvågning, administration og løbende vedligeholdelse fra tjenesteyderens side, overladelse af andre anlæg, osv.«. Når der ikke foreligger helt særlige omstændigheder, kan udlejningen af golfbanen derfor ikke udgøre hovedydelsen (præmis 26).

30 – Domstolen fastslog, at indrømmelsen af denne ret under hensyn til samtlige omstændigheder ved transaktionen ikke udgjorde udlejning af fast ejendom. Rådigheden over pladsen i lokalerne udgjorde kun et middel til at udføre den tjenesteydelse, der var formålet med kontrakten, »nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etablisementet gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling af en procentdel af fortjenesten« (præmis 30 og 31).

31 – Jf. a fortiori argumentationen i Coffeeshop »Siberië«-dommen, præmis 22. Domstolen fastslog her, at selv om strafbare transaktioner kunne gøre en udlejning ulovlig, ville dette ikke ændre ved, at udlejningen havde karakter af økonomisk virksomhed, der faldt inden for sjette direktivs anvendelsesområde.

32 – Dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Sml. I, s. 4517.

33 – Præmis 27.

34 – Præmis 27.

35 – Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321.

36 – Dom af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 857.

37 – INZO-dommen, præmis 24, Breitsohl-dommen, præmis 39, og dom af 21.3.2000, sag C-110/98, Gabalfrisa, Sml. I, s. 1577.

38 – Jf. også i denne retning dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 24. Det Forenede Kongerige har med rette gjort gældende, at momsen skal pålægges i overensstemmelse med den økonomiske virkelighed, og at ydre fremtrædelsesform ikke er afgørende. Det Forenede Kongerige har herved henvist til dom af 20.2.1997 i DFDS-sagen (sag C-260/95, Sml. I, s. 1005), hvor et engelsk helejet datterselskab af et dansk moderselskab, som leverede tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige gennem dette datterselskab, blev anset for det danske moderselskabs faste forretningssted i Det Forenede Kongerige som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Det blev desuden lagt til grund, at denne tilknytning havde forrang for det sted, hvor tjenesteyderen havde etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. På denne baggrund blev datterselskabet i lyset af den økonomiske virkelighed anset for alene at handle som det danske moderselskabs hjælpeorgan. DFDS forsøgte dog på ingen måde at holde transaktioner, som objektivt var af økonomisk art alene af den grund, at de blev indgået og gennemført mellem en afgiftspligtig person og andre juridiske personer, som den afgiftspligtige person kontrollerede, uden for sjette direktivs anvendelsesområde med den hensigt at undgå at betale moms. Denne dom kan ikke påberåbes som grundlag for at udlede, at transaktioner, som objektivt er af økonomisk art, skal holdes uden for sjette direktivs anvendelsesområde.

39 – Den udgjorde desuden et centralt element i momsunddragelsesordningen, for så vidt som den omfattede alle de leveringer, som LPDS foretog i det relevante skatteår, og som gav LPDS ret til at få godtgjort den indgående moms, der var opkrævet af CWPI i samme periode vedrørende byggetjenester leveret til LPDS.

40 – Jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16-18, af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 29, og af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 30.

41 – Jf. eksempelvis, vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser, dom af 3.12.1974, sag 33/74, Van Binsbergen, Sml. s. 1299, præmis 13, af 3.2.1993, sag C-148/91, Veronica Omroep Organisatie, Sml. I, s. 487, præmis 12, og af 5.10.1994, sag C-23/93, TV10, Sml. I, s. 4795, præmis 21, vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed, dom af 21.6.1988, sag 39/86, Lair, Sml. s. 3161, præmis 43, og vedrørende de frie varebevægelser, dom af 10.1.1985, sag 229/83, Leclerc og Thouars Distribution, Sml. s. 1, præmis 27. I forbindelse med den frie bevægelighed for personer og den frie etableringsret har Domstolen desuden i dom af 7.2.1979 i Knoors-sagen (sag 115/78, Sml. s. 399) udtrykkeligt anerkendt, at »en medlemsstat kan have en legitim interesse i at hindre, at visse af dens statsborgere gennem misbrug af de ved traktaten indrømmede muligheder forsøger at unddrage sig betingelserne i deres egen nationale lovgivning« (præmis 25). Jf. også Domstolens senere bekræftelse heraf i dom af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 14, og af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 24.

42 – Dom af 2.5.1996, sag C-206/94, Paletta, Sml. I, s. 2357, præmis 24.

43 – Dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21.

44 – Dom af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21. Jf. vedrørende den fælles landbrugspolitik endvidere dom af 27.10.1981, sag 250/80, anklagemyndigheden mod Töpfer m.fl., Sml. s. 2465, præmis 16 og 18, hvor Domstolen anlagde en typisk formålsbestemt fortolkning, således at det ikke var nødvendigt at tage hensyn til princippet om misbrug af rettigheder.

45 – Jf. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20 og 28, og af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33.

46 – Dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24. Jf. vedrørende et påstået misbrug af etableringsretten også dom af 30.9.2003, sag C-167/01, Inspire Art, Sml. I, s. 10155, præmis 136, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 41 og 45.

47 – Domstolen har også, i bl.a. sagen Kefalas m.fl. og Diamantis-sagen, skullet undersøge de nationale domstoles anvendelse af nationale bestemmelser, der forbyder misbrug af rettigheder, og som herved kan begrænse udøvelsen af rettigheder i henhold til fællesskabsretten.

48 – Jf. generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i Centros-sagen, punkt 20.

49 – Jf. bl.a. Diamantis-dommen, præmis 33.

50 – Dette fremgår f.eks. af præmis 21 i dommen i sagen Kefalas m.fl., hvor Domstolen anerkender, at der er behov for regler »med henblik på at vurdere, om en rettighed i henhold til en fællesskabsbestemmelse er blevet misbrugt«.

51 – Jf. i denne retning generaladvokat Tesauros forslag til afgørelse i sagen Kefalas m.fl., hvori generaladvokaten i punkt 27 udtaler, at »Domstolen [foreløbig har] anerkendt, at hver national retsorden kan anvende sine egne retsgrundsætninger (uanset om der er tale om bestemmelser, som forbyder »fraude à la loi«, »pro forma« eller hvorfor ikke også »misbrug af rettigheder«) med henblik på at afskære den pågældende fra at påberåbe sig fællesskabsbestemmelser i bestemte foruddefinerede situationer«.

52 – Dette ses tydeligt i f.eks. Paletta-dommen, præmis 25, dommen i sagen Kefalas m.fl., præmis 21 og 22, Diamantis-dommen præmis 34 og 35, og Centros-dommen, præmis 24 og 25.

53 – I Centros-dommen fastslog Domstolen i præmis 25, at »de nationale domstole på grundlag af objektive elementer [kan] tage misbrug eller svigagtig adfærd i betragtning som grundlag for i konkrete tilfælde at afvise, at vedkommende kan drage fordel af de påberåbte fællesskabsretlige forskrifter, men de skal ved vurderingen af sådan adfærd også tage hensyn til de formål, der forfølges med de pågældende forskrifter«.

54 – Jf. f.eks. dommen i sagen Kefalas m.fl., præmis 24, 25 og 29, og Centros-dommen, præmis 26, 27 og 30.

55 – Dom af 14.12.2000, sag C-110/99, Sml. I, s. 11569.

56 – EFT L 317, s. 1.

57 – Emsland-Stärke-dommen, præmis 52.

58 – Præmis 53.

59 – Jf. i denne retning punkt 69 i generaladvokat Albers forslag til afgørelse i Emsland-Stärke-sagen: »Målestok for bedømmelsen af lovligheden af konkrete ind- og udførselstransaktioner er altså formålet med de i de enkelte tilfælde relevante bestemmelser.« Jf. ligeledes dommens præmis 52. Senest har generaladvokat Tizzano i sit forslag til afgørelse i Zhu og Chen-sagen (dom af 19.10.2004, Zhu og Chen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser) også udtalt, at for at det kan konkluderes, at en bestemt rettighed er blevet misbrugt, »skal [det] fastslås, at den pågældende ved at påberåbe sig den fællesskabsbestemmelse, der tildeler den omhandlede rettighed, forbyder sig mod dennes ånd og rækkevidde« (punkt 114). I forslagets punkt 115 fastslår generaladvokaten, at »[d]et kriterium, der anvendes, er således i det væsentlige, om der foreligger en forvanskning af hensigten bag og formålet med den fællesskabsbestemmelse, der tildeler den

omhandlede rettighed«.

60 – Diamantis-dommen, præmis 33, dom af 12.3.1996, sag C-441/93, Pafitis m.fl., Sml. I, s. 1347, præmis 68, og dommen i sagen Kefalas m.fl., præmis 22.

61 – Jf. i denne retning Centros-dommen, præmis 27, hvori Domstolen fastslog, at det forhold, at en person stifter et selskab i en medlemsstat, med henblik på at dette opretter en filial i en anden medlemsstat for at undgå at skulle overholde de strengere selskabsretlige bestemmelser i sidstnævnte medlemsstat, i lyset af formålet med etableringsretten »ikke i sig selv [kan] udgøre et misbrug af etableringsretten«. Ved afgrænsningen af etableringsrettens rækkevidde tog Domstolen hensyn til sine tidligere udtalelser herom i dom af 10.7.1986 i Segers-sagen (sag 79/85, Sml. s. 2375, præmis 16).

62 – Jf. i denne retning A. Kjellgren, »On the Border of Abuse« *European Business Law Review*, 2000, s. 192. Selv i Emsland-Stärke-dommen, hvori begrebet misbrug blev behandlet mere udførligt, valgte Domstolen at fortolke de relevante retsregler. Det er i denne forbindelse betegnende, at Domstolen i domskonklusionen fastslår, at »forordning (EØF) nr. 2730/79 [...] skal fortolkes således, at [...]«. I forbindelse med behandlingen af de foreliggende sager er det efter min opfattelse irrelevant, om princippet efterhånden betragtes som et helt selvstændigt almindeligt fællesskabsretligt princip, således som D. Simon og A. Rigaux anfører i »La technique de consécration d'un nouveau principe general du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit«, *Melanges en homage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, bind 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 – Som en forfatter (A. Kjellgren, »On the Border of Abuse«, s. 193) har udtrykt det, »falder Domstolens praksis vedrørende misbrug i vid udstrækning tilbage på en fortolkning af selve de omhandlede fællesskabsbestemmelser: Spørgsmålet, om der foreligger misbrug, kommer derved til at afhænge af, om det påståede misbrug falder inden for eller uden for bestemmelsens anvendelsesområde«. Jf. i samme retning generaladvokat La Pergolas forslag til afgørelse i Centros-sagen, punkt 20.

64 – Henvisningen til det subjektive element i Emsland-Stärke-dommen er i øvrigt fuldt forståelig, set i lyset af de omstændigheder, som forelå i den konkrete sag. De parter, som deltog i transaktionen, havde allerede fra begyndelsen planlagt, at varerne skulle genindføres til Fællesskabets område, og de havde ikke til hensigt at eksportere varerne til Schweiz for bestandigt. »Vende om«-ordningen var blot en (ganske vist ægte) facade, som dækkede over en anden virkelighed, nemlig at det aldrig var parternes hensigt, at varerne skulle forlade Fællesskabets område for bestandigt. Transaktionen i Emsland-Stärke-sagen kan derfor betragtes som pro forma, eftersom det var alle de involverede parters fælles vilje, at de dokumenter og handlinger, som indgik i transaktionen, i virkeligheden ikke skulle have de retsvirkninger (rettigheder og pligter), som de over for tredjeparter skulle give det udseende af at have.

65 – Jf. dommens præmis 50, hvori det i sagen omhandlede misbrug beskrives som »en formel udførsel fra Fællesskabets område, der er gennemført med det ene formål at drage fordel af eksportrestitutioner«. Domstolen har ved andre lejligheder anvendt det »ene formål« med en bestemt transaktion eller adfærd som et objektive kriterium ved vurderingen af, om der forelå misbrug. Jf. f.eks. dom af 10.1.1985 i sagen Leclerc m.fl. (sag 229/83, Sml. s. 1, præmis 27), hvori det fastslås, at fællesskabsretten ikke kan gøres gældende i tilfælde, hvor varer »er eksporteret *udelukkende med henblik på* reimport for derved at omgå en sådan lovgivning«, og dom af 21.6.1988 i Lair-sagen (sag 39/86, Sml. s. 3161, præmis 43), hvori det bemærkes, at når »det ud fra de objektive omstændigheder fremgår, at en arbejdstager er indrejst i en medlemsstat alene for at blive omfattet af støtteordningen for uddannelsessøgende efter en ganske kort erhvervsaktiv periode«, er »de omhandlede fællesskabsbestemmelser ikke [...] til hinder for, at der træffes foranstaltninger

over for sådanne misbrug«.

66 – Det bemærkes herved, at Domstolens i f.eks. Emsland-Stärke-dommen ikke bruger udtrykket »misbrug af rettigheder«. Domstolen taler i stedet om »misbrug«. I den nyligt afsagte dom af 23.9.2003 i Akrich-sagen (sag C-109/01, Sml. I, s. 9607) henviser Domstolen også blot til misbrug og fastslår tilsvarende, at der foreligger »misbrug« (præmis 57), og følgelig at »[a]rtikel 10 i forordning nr. 1612/68 [ikke finder] anvendelse, når en statsborger i en medlemsstat og en tredjelandsstatsborger har indgået et proformaægteskab for at omgå bestemmelserne vedrørende tredjelandsstatsborgeres indrejse og ophold« (punkt 2 i domskonklusionen). I denne sag fremgår det klart, at der ved spørgsmålet om misbrug er tale om et fortolkningsprincip. Anvendelsen af princippet om misbrug indebærer, at en fællesskabsbestemmelse ikke finder anvendelse, og fører dermed til den konklusion, at den pågældende person ikke har en ret; der var ikke tale om en begrænsning af udøvelsen af en rettighed, som den omhandlede fællesskabsbestemmelse faktisk gav.

67 – Forslag til afgørelse i sagen Kefalas m.fl., punkt 24. Jf. i samme retning D. Simon og A. Rigaux, »*La technique de consécration d'un nouveau principe*«, anført ovenfor, s. 568, hvor forfatterne anfører, at der »i fællesskabsretsordenen, som i alle andre retsordener, kan forekomme adfærd, som formelt er i overensstemmelse med reglerne, men som indebærer, at reglerne anvendes anderledes en tiltænkt på en måde, der er udtryk for misbrug«.

68 – Det står fast, at enhver retsforskrift og enhver rettighed indebærer en mulighed for misbrug, og at retssystemerne principielt ikke skal tolerere et sådant misbrug. Jf. L. Cadiet og P. Tournau, »*Abus de Droit*«, *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, s. 3 og 4, og Ghestin og Goubeaux, *Traité de Droit Civil*, Introduction Générale, 3. udg., LGDJ, Paris, 1990, s. 673-676 og s. 704, der henviser til, at teorien om f.eks. »misbrug af rettigheder« (og ligeledes »omgåelse af loven«) har oprindelse i retspraksis og oprindeligt er udviklet af domstolene for at hindre, at en formel og mekanisk anvendelse af retsregler fører til resultater, som er uacceptable i forhold til retssystemets formål.

69 – Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 76. Jf. i samme retning også generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse i sagen, punkt 98 og 99 og den deri nævnte retspraksis.

70 – Jf. i denne retning punkt 80 i generaladvokat Albers forslag til afgørelse i Emsland-Stärke-sagen, hvori generaladvokaten udtaler, at artikel 4, stk. 3, i forordning nr. 2988/95 om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser »ikke skaber noget nyt retsinstitut, men [...] kodificerer et i fællesskabsretten gældende alment retsprincip«. Anvendelsen i denne sag af et sådant princip om forbud mod misbrug var derfor ikke afhængig af, at forordning nr. 2988/95 først var trådt i kraft senere.

71 – Jf. punkt 10 ovenfor.

72 – Jf. f.eks. § 42 i den tyske Abgabenordnung (jf. Kruse og Düren, i Tipke og Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), som indeholder begrebet misbrug af retlige strukturer (Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten); § 22 i den østrigske Bundesabgabenordnung (BGBl. nr. 194/1961), som ændret, der indeholder et lignende begreb vedrørende misbrug af privatretlige former og retlige strukturer (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts); artikel 28 i den finske Laki verotusmenettelystä 1558/1995, hvori der på samme måde anvendes et begreb vedrørende misbrug af privatretlige strukturer i skatte- og afgiftslovgivningen; og artikel 6, stk. 1, i den luxembourgske Loi d'adaptation fiscale, 1934, hvori der anvendes et tilsvarende misbrugsbegreb. I Portugal findes der i artikel 38, stk. 2, i Lei Geral Tributária (lovdekret nr. 398/98 af 17.12.1998), som ændret ved lov nr. 100/99 af 27.6.1999 og senere lovgivning, en generel bestemmelse til

forebyggelse af unddragelse, ifølge hvilken »retshandler, der i det væsentlige eller hovedsageligt tager sigte på kunstigt [...] eller gennem misbrug af retslige formalia« at mindske afgiftsforpligtelserne, ikke har retsvirkning på skatte- og afgiftsområdet. I Spanien anvendes der i artikel 15 i Ley General Tributaria (lov nr. 58/2003 af 17.12.2003) vedrørende konflikter ved anvendelsen af skatte- og afgiftslovgivningen (Conflicto en la aplicación de la norma tributaria) begreber som f.eks. åbenbart kunstige handlinger eller transaktioner; i Frankrig anvendes i artikel L. 64 i Livre des procédures fiscales begrebet misbrug af rettigheder i skatte- og afgiftslovgivningen, som omfatter misbrug af rettigheder gennem proforma-transaktioner og omgåelse af lovgivningen; i Irland findes der i section 811(2) i Tax Consolidation Act 1997 under overskriften transaktioner med henblik på at undgå afgiftstilsvær en generel bestemmelse til forebyggelse af unddragelse, og der anvendes her begreber som transaktioner, der »ikke primært foretages eller planlægges med noget andet formål end at opnå en afgiftsfordel« (jf. section 811(2)(c)(ii)); i Italien indeholder artikel 37b i lovdekret nr. 600/1973, indført ved lovdekret nr. 358 af 8.10.1997 (Gazzetta Ufficiale nr. 249 af 24.10.1997), en generel bestemmelse til forebyggelse af unddragelse, som er baseret på begrebet retshandler uden legitim økonomisk berettigelse (atti privi di valide ragioni economiche); i Sverige findes der i artikel 2 i Lag om skatteflykt (1995:575) en generel bestemmelse til forebyggelse af unddragelse, som henviser til begrebet skattefordel som den vigtigste grund til en retshandel. I Nederlandene henviser domstolene ofte til det i retspraksis anvendte begreb *fraus legis* i forbindelse med skatte- og afgiftslovgivningen, således at det skal undersøges, om det eneste eller vigtigste formål med en transaktion er at opnå en skattefordel.

73 – Dom af 13.2.1985, sag 5/84, *Direct Cosmetics*, Sml. s. 617, præmis 37.

74 – Dom af 21.9.1988, sag C-501/87, *Kommissionen mod Frankrig*, præmis 22, af 11.7.1991, sag C-97/90, *Lennartz*, Sml. I, s. 3795, præmis 35, og af 20.1.2005, sag C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, endnu ikke trykt i *Samling af Afgørelser*, præmis 26.

75 – Dom af 10.4.1984, sag 324/82, *Kommissionen mod Belgien*, Sml. s. 1861, præmis 31 og 32. Med hensyn til navnlig bekæmpelse af afgiftsunddragelse tilføjede Domstolen i dommen af 12.7.1988 i sagen *Direct Cosmetics og Loughtons Photographs* (forenede sager 138/86 og 139/86, Sml. s. 3937, præmis 21-24), at medlemsstaterne med henblik på at forhindre afgiftsunddragelse kan indføre foranstaltninger, der fraviger sjette direktivs bestemmelser, selv om den afgiftspligtige person objektivt set udøver sin økonomiske virksomhed uden at tilstræbe en afgiftsmæssig fordel. Det bemærkes imidlertid, at begreberne afgiftssvig, afgiftsunddragelse og misbrug af afgiftslovgivningen har forskelligt indhold i medlemsstaterne. I Det Forenede Kongerige er afgiftsunddragelse lovligt, hvorimod afgiftssvig er ulovligt. Et generelt begreb vedrørende misbrug af skatte- og afgiftslovgivningen findes ikke i Det Forenede Kongerige, og det er derfor umuligt at opstille en generel sondring, der kendes for andre medlemsstaters vedkommende, mellem afgiftstænkning i misbrugsøjemed (svarende til »*évasion fiscale*« i Frankrig), som er ulovligt, og almindelig afgiftstænkning (»*habileté fiscale*« i Frankrig), som er lovligt, men uægteligt upopulært hos afgiftsmyndighederne. Jf. i denne retning S.N. Frommel, »*tax law and abuse of rights*« *Intertax*, 1991/2, s. 54-81, på s. 57.

76 – Jf. BP *Soupergaz*-dommen, præmis 35: »[A]rtikel 17, stk. 1 og 2, indeholder præcise regler om henholdsvis fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget og vilkårene for og omfanget af fradragsretten. Disse bestemmelser overlader ikke noget skøn for medlemsstaterne med hensyn til deres gennemførelse.«

77 – Jf. dom af 13.11.1990, sag C-106/89, *Marleasing*, Sml. I, s. 4135, præmis 8: »[D]en nationale domstol [er] ved anvendelsen af nationale retsfor skrifter, hvad enten de er ældre eller yngre end direktivet, [...] forpligtet til i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets

ordlyd og formål og at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat«. Jf. i denne retning P. Farmer, »VAT planning: Assessing the »Abuse of Rights« Risk« *The Tax Journal*, 27.5.2002, s. 16.

78 – Jf. dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 27: »[D]et forhold, at der er truffet nationale foranstaltninger, hvorved et direktiv er blevet gennemført korrekt, [medfører ikke], at direktivets virkninger udtømmes, [...] medlemsstaten [er] selv efter vedtagelsen af disse foranstaltninger [...] forpligtet til at sikre, at direktivet anvendes fuldt ud.« Jf. også punkt 42 i generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse, hvor det anføres, at »[d]en myndighed, som er ansvarlig for anvendelsen af direktivet, og de nationale domstole er forpligtede til at påse, at det med direktivet tilsigtede mål nås«.

79 – Jf. Gemeente Leusden-dommen, præmis 78.

80 – Det kan f.eks. blot nævnes, at et sådant princip muligvis indgår som en del af de specifikke teorier om »misbrug af rettigheder« eller »omgåelse af loven« i privatretten i kontinentaleuropæiske retssystemer, men i f.eks. skatte- og afgiftslovgivningen er kriterierne for disse princippers anvendelse nogle ganske andre, selv om de måske nok kaldes det samme. I Frankrig er begrebet misbrug af rettigheder i skatte- og afgiftslovgivningen, som findes i artikel L. 64 i Livre des procédures fiscales, jf. ovenfor, fodnote 72, dobbelt i den forstand, at det både omfatter proformatransaktioner og transaktioner, der indebærer »omgåelse af loven«. I Frankrig har begrebet misbrug af rettigheder derfor ikke samme betydning i skatte- og afgiftslovgivningen som i ejendomsretten og aftaleretten. Jf. M. Cozian, »La notion d'abus de droit en matière fiscale«, i *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, s. 50-57, og vedrørende en sammenligning af forholdene i Frankrig og Det Forenede Kongerige, S. Frommel, *United Kingdom tax law and abuse of rights*, op. cit., s. 57 og 58.

81 – Jf. Gemeente Leusden-dommen, præmis 57, samt dom af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 26, af 8.6.2000, sag C-396/98, Schlostra?e, Sml. I, s. 4279, præmis 44, og Marks & Spencer-dommen, præmis 44.

82 – Jf. Gemeente Leusden-dommen, præmis 58, 65 og 69.

83 – Jf. dom af 22.2.1989, forenede sager 92/87 og 93/87, Kommissionen mod Frankrig og Det Forenede Kongerige, Sml. s. 405, præmis 22, og Sudholz-dommen, præmis 34. Jf. endvidere i samme retning fodnote 18 ovenfor med henvisninger til retspraksis, der kan anvendes analogt inden for momsområdet.

84 – Præmis 26. Jf. også dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33, og Gemeente Leusden-dommen, præmis 79.

85 – Skatter og afgifter er ubestrideligt omkostninger, som en erhvervsdrivende, der i øvrigt opfylder sine skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser, lovligt kan lade indgå i overvejelserne, når han skal vælge mellem forskellige måder at drive sin virksomhed på. Nogle vil måske stille spørgsmålstegn ved det moralske i dette frie valg, men det er afgjort ikke ulovligt.

86 – Nogle af de nationale misbrugsbestemmelser af generel karakter, som en række medlemsstater har vedtaget (beskrevet i fodnote 72), finder – i hvert fald principielt – også anvendelse inden for momsområdet i disse medlemsstater. Dette er tilfældet i Frankrig, Tyskland, Østrig, Spanien, Finland, Irland, Luxembourg og Portugal.

87 – Jf. punkt 78 ovenfor. Med hensyn til artikel 27 har Domstolen desuden anerkendt, at der ikke er noget til hinder for »en bestemmelse, som til en vis grad er affattet generelt eller abstrakt«. Jf. dom af 29.5.1997, sag C-63/96, Skripalle, Sml. I, s. 2847, præmis 29.

88 – Jf. BLP Group-dommen, præmis 28, dom af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 16, og af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 27 og 28. Jf. endvidere B. Terra og J. Kajus, *A guide to VAT*, s. 802, og P. Farmer og R. Lyal, *EC Tax Law*, s. 190 og 191.

89 – BLP Group-dommen, præmis 19, Midland Bank-dommen, præmis 30-33, og Cibo Participations-dommen, præmis 31-35. Jf. også Armbrecht-dommen, præmis 29.

90 – BLP Group-dommen, præmis 19 og 24, Midland Bank-dommen, præmis 20, og Cibo Participations-dommen, præmis 29.

91 – Dette er fastslået i både dommen af 21.9.1988 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 17, og i Rompelman-dommen, præmis 19: »[F]radragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den afgift, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, [...] *forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig*« (min fremhævelse).

92 – Jf. B. Terra og J. Kajus, a.st., s. 361-365.

93 – Naturligvis vil en del af den ikke-fradragsberettigede indgående moms, som de afgiftspligtige personer har betalt, blive lagt til den pris, som den endelige forbruger skal betale.

94 – Der kan drages visse paralleller mellem transaktionerne i de foreliggende sager og den virksomhed, der var omhandlet i sagen EMU-Tabac m.fl. (dom af 2.4.1998, sag C-296/95, Sml. I, s. 1605), og som ifølge den nationale rets beskrivelse indebar, at en person med bopæl i Det Forenede Kongerige uden at behøve at rejse sig fra sin bekvemme lænestol kunne få leveret tobak i Det Forenede Kongerige, som var købt i Luxembourg. I denne sag var ordningen baseret på brugen af mellemænd, og den gjorde det i praksis muligt for kunderne at undgå at betale de punktafgifter, som er gældende i Det Forenede Kongerige, og som er højere end de luxembourgske. Som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer anførte i punkt 89 i sit forslag til afgørelse, »kan den nationale ret, hvis det viser sig nødvendigt som en sidste udvej, nægte at anvende den regel, som appellanterne i hovedsagen påberåber sig for at forsvare deres aktiviteter (nemlig reglen om, at punktafgiften skal opkræves i oprindelsesmedlemsstaten), under henvisning til, at dette i det foreliggende tilfælde ville være i klar modstrid med selve [direktiv 92/12/EØF's] formål og undergrave andre af dets bestemmelsers effektive virkning. Ved at træffe en sådan afgørelse ville retten blot lade det almene retsprincip om at forhindre lovovertrædelser finde anvendelse«. Domstolen baserede sin besvarelse på en fortolkning af de relevante bestemmelser i direktivet, nemlig artikel 8, og fastslog, at de ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor det er en mellemmand, der har købt og/eller transporteret de punktafgiftspligtige varer (jf. dommens præmis 37).