

Downloaded via the EU tax law app / web

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MIGUEL POIARES MADURO

föredraget den 7 april 2005(1)

Mål C-255/02

Halifax plc

Leeds Permanent Development Services Ltd

County Wide Property Investments Ltd

mot

Commissioners of Customs and Excise

(begäran om förhandsavgörande från Value Added Tax and Duties Tribunal, London)

Mål C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

Goldsborough Developments Ltd

mot

Commissioners of Customs and Excise

(begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division))

Mål C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

mot

Commissioners of Customs and Excise

(begäran om förhandsavgörande från Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 2.1, 4.1, 4.2, 5.1, 6.1, 10.2 och 17 – Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster – Ekonomisk verksamhet – Missbruk av rättigheter – Transaktioner som enbart har till syfte att erhålla en skatteförmån”

1. VAT and Duties Tribunal (London) (nedan kallad domstolen i London), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (nedan kallad High Court) och VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (nedan kallad domstolen i Manchester) har genom tre olika beslut begärt att domstolen skall lämna förhandsavgörande avseende ett flertal frågor rörande tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet) i dess ändrade lydelse.(2)

2. De tre målen avser transaktioner som ingåtts i syfte att erhålla en skatteförmån i form av en rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Domstolen har i huvudsak ombetts att för det första ta ställning till huruvida transaktioner som genomförts enbart i syfte att tillskapa en rätt till återbetalning av ingående skatt kan utgöra en ”ekonomisk verksamhet” i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. För det andra har domstolen ombetts att bedöma huruvida principen om ”missbruk av rättigheter” är tillämplig inom mervärdesskatteområdet, vilket skulle medföra att begäran om avdrag för sådan mervärdesskatt som erlagts av en person under sådana omständigheter som i förevarande mål kan komma att avslås.

I – Gemenskapsrätt som är relevant för de tre målen

3. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet utgår mervärdesskatt för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag ... av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4. I artikel 4.1 stadgas att med ”skattskyldig person” avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat” och i artikel 4.2 stadgas att sådana ekonomiska verksamheter ”skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster ...”.

5. Enligt artikel 5.1 skall ”[m]ed ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. I artikel 6.1 definieras ”tillhandahållande av tjänster” som ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”.

6. Genom artikel 13 A.1 undantas ett antal verksamheter från mervärdesskatteplikt, bland annat sjukhus- och sjukvårdstjänster, enligt följande:

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

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.”

7. I artikel 13 B b stadgas, formulerat på samma sätt som i artikel 13 A.1, att ”utarrendering och uthyrning av fast egendom” är undantagna från mervärdesskatteplikt. I artikel 13 B d föreskrivs, likaså formulerat på samma sätt som i artikel 13 A.1, ett antal verksamheter inom finanssektorn som medlemsstaterna också skall undanta från mervärdesskatteplikt.

8. Beträffande avdrag föreskrivs i artikel 17.1 att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet". I artikel 17.2 stadgas att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: ... mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person".(3)

9. Vad beträffar varor och tjänster som är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall enligt artikel 17.5 första stycket "bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna". Enligt artikel 17.5 andra stycket skall "[d]enna andel ... bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen".

10. I artikel 27.1, som rör förenklingsförfaranden,(4) stadgas följande: "Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i detta direktiv, för att förenkla skatteuttaget eller för att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. Åtgärder avsedda att förenkla skatteuttaget får inte mer än i ringa utsträckning påverka det skattebelopp som skall betalas i sista konsumtionsledet."

II – Bakgrund till tvisterna, tolkningsfrågor och gemenskapsrätt och nationell rätt som är relevant i respektive mål

A – Mål C-255/02

11. Halifax är en bank. Det stora flertalet av de tjänster den tillhandahåller är finansiella tjänster som är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 B d i sjätte direktivet. Halifax önskade uppföra "callcenter" för sin affärsverksamhet på fyra olika platser i Förenade kungariket på mark som Halifax arrenderade eller ägde. Enligt bestämmelsen i artikel 17.5 om avdragsgill andel kunde Halifax ha återfått omkring 5 procent av den mervärdesskatt som bolaget betalade på byggnadsarbetena. Halifax skatterådgivare konstruerade dock ett upplägg som gjorde det möjligt för Halifax att återfå hela den ingående mervärdesskatten på byggnadsarbetena genom en rad transaktioner som inbegrep olika bolag i Halifax?koncernen.

12. De bolag som deltog i förfarandet var samtliga helägda dotterbolag till Halifax: Leeds Permanent Development Services (nedan kallat LPDS), ett "företag med ett särskilt syfte" som tidigare hade anlåtats för att leda byggnadsprojekt och inte tillhörde Halifax mervärdesskattegrupp, County Wide Property Investments (nedan kallat CWPI), ett byggnads- och investmentbolag, och slutligen Halifax Property Investment Ltd (nedan kallat HPIL), som till skillnad från övriga ovannämnda bolag inte var registrerat för betalning av mervärdesskatt.

13. Upplägget rör fyra olika fastigheter, men transaktionerna följde samma mönster för var och en av dem. Först förband sig Halifax genom avtal att låna ut de pengar till LPDS som behövdes för att förvärva erforderliga rättigheter till fastigheten och för det byggnadsarbete som skulle utföras. Samtidigt åtog sig LPDS genom ett annat avtal att utföra byggnadsarbete till ringa värde på fastigheten. Halifax betalade omkring 164 000 GBP till LPDS för detta arbete på de fyra fastigheterna, inklusive nästan 25 000 GBP i mervärdesskatt som LPDS redovisade och för vilken Halifax endast medgavs avdrag avseende ingående skatt för den lilla andel som fick dras av på proportionell grund.

14. LPDS ingick för sin del ett entreprenad- och finansieringsavtal med CWPI, enligt vilket CWPI skulle utföra eller kontraktera utförandet av byggnadsarbetet på respektive fastighet. Detta

inkluderade det arbete av ringa värde som LPDS åtog sig att utföra åt Halifax. LPDS använde de förskottsbetalningar som det erhöll från Halifax enligt bolagens låneavtal till att betala CWPI ett betydande belopp i förskott för arbetena (sammanlagt omkring 48 miljoner GBP för de fyra fastigheterna, inklusive mer än 7 miljoner GBP i mervärdesskatt).

15. Samtliga dessa transaktioner ägde rum samma dag, inom LPDS:s räkenskapsår, som löpte ut den 31 mars 2000.⁽⁵⁾ Under det året hade LPDS utfört det byggnadsarbete som var av ringa värde, mot gängse betalning, och inte gjort några tillhandahållanden som var undantagna från skatteplikt. Följaktligen begärde LPDS återbetalning av mervärdesskatt med över 7 miljoner GBP för den ingående skatt som hade betalats under samma år, vilket motsvarade de belopp som CPWI hade tagit ut för att utföra byggnadsarbetet på fastigheterna. CWPI redovisade för sin del mervärdesskatt för de tjänster som bolaget hade utfört åt LPDS men skulle i slutändan ha rätt att dra av den mervärdesskatt som de entreprenörer och yrkeskunniga personer som skulle anlitas för byggnadsarbetet skulle komma att ta ut.

16. Den 6 april 2000 hyrde Halifax ut alla fastigheterna till LPDS till ett visst pris och LPDS ingick ytterligare ett avtal i syfte att överföra hyresrätterna till HPIL. Varje överföring skulle äga rum den första arbetsdagen efter det att byggnadsarbetet på respektive fastighet hade avslutats. HPIL åtog sig samma dag genom avtal att hyra ut lokalerna på de olika fastigheterna till Halifax i andra hand till ett visst pris. Dessa transaktioner ägde rum under LPDS:s påföljande delvis skattebefriade år och räknades enligt artikel 13 B b som tillhandahållanden undantagna från mervärdesskatteplikt.

17. CWPI anlidade för sin del oberoende entreprenörer och yrkeskunniga personer av olika slag för att utföra byggnadsarbetet på respektive fastighet. Efter att ha mottagit förskottsbetalning från LPDS betalade CWPI de oberoende entreprenörerna i takt med att de utförde sitt arbete.

18. Commissioners of Customs and Excise (nedan kallat Commissioners) avslog kraven från LPDS på återbetalning av ingående mervärdesskatt och CWPI:s krav avseende mervärdesskatt som det hade fakturerats av de oberoende entreprenörerna. Enligt Commissioners kan en transaktion som ingåtts enbart i syfte att undgå mervärdesskatt oavsett sin verkliga karaktär inte i sig utgöra ett "tillhandahållande" eller ett led i en transaktion inom ramen för en "ekonomisk verksamhet" i mervärdesskattehänseende. LPDS:s förpliktelser gentemot Halifax och de byggtjänster som CWPI utförde åt LPDS skall därför inte anses utgöra "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i sjätte direktivet. Commissioners gjorde vidare gällande att transaktioner som ingåtts enbart i syfte att undgå mervärdesskatt utgör ett "missbruk av rättigheter" och därför skall bortses ifrån i mervärdesskattesammanhang. Både utifrån det första och det andra angreppssättet står det klart att det enda verkliga tillhandahållande av byggtjänster som har utförts är de som de oberoende entreprenörerna utförde direkt åt Halifax.

19. Halifax, LPDS och CWPI (nedan kallade klagandena i målet Halifax) överklagade Commissioners avslag till VAT and Duties Tribunal i London, som ogillade överklagandena. Klagandena i målet Halifax överklagade då till High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), som upphävde domen och återförvisade målet till VAT and Duties Tribunal (London) med en anvisning att denna skulle avgöra bland annat huruvida LPDS och CWPI enbart hade ingått transaktionerna i fråga i syfte att undandra sig mervärdesskatt. Den frågan besvarades jakande av domstolen i London, som dessutom har begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen angående följande frågor:

- "1. a) Kan, under relevanta förhållanden, transaktioner
- i) som var och en av deltagarna har genomfört enbart i syfte att uppnå en skatteförmån, och

ii) som inte har något oberoende affärssyfte,

anses utgöra tillhandahållanden av eller till deltagarna inom ramen för deras ekonomiska verksamhet?

b) Vilka faktorer skall, under relevanta förhållanden, beaktas för att fastställa identiteten hos mottagarna av de tillhandahållanden som utförts av oavhängiga byggare?

2. Får principen om missbruk av rättigheter såsom den utvecklats av domstolen till följd att klagandenas krav skall avvisas i den mån dessa avser återbetalning av eller avdrag för ingående skatt som härrör från genomförandet av de relevanta transaktionerna?

B – *Mål C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (nedan kallat BHL) ingår i BUPA-koncernen och har som affärsverksamhet att driva privata sjukhus. Tillhandahållandet av dessa tjänster betraktades som skattebefriat. Det gjorde det möjligt för BHL att återfå ingående skatt för de inköp av läkemedel och proteser det gjorde från sina leverantörer utan att behöva redovisa utgående skatt för sina tillhandahållanden av sådana läkemedel och proteser till sina kunder.

21. Förenade kungarikets regering tillkännagav sin avsikt att snabbt genomdriva lagstiftning för att undanta sådana tillhandahållanden från skattebefrielse, vilken trädde i kraft den 1 januari 1998. Effekten av lagändringen blev att de tillhandahållanden i fråga som utfördes av privata leverantörer inte längre omfattades av de bestämmelser om skattebefrielse som Förenade kungariket tilläts vidmakthålla enligt artikel 28.2 a(6) i sjätte direktivet och att de ordinarie bestämmelserna i artikel 13 A blev tillämpliga på dessa, vilket innebar undantag från skatteplikt utan återbetalning av ingående skatt.

22. Under tidsperioden mellan regeringens tillkännagivelse och den nya lagstiftningens ikraftträdande planerade och genomförde BUPA-koncernen en rad transaktioner bestående av förfaranden med förskottsbetalning som förebyggde den nya lagstiftningens inverkan på BHL:s finansiella ställning. Tanken var att betala kostnaderna för stora mängder ospecificerade läkemedel och proteser i förskott, innan den nya lagstiftningen trädde i kraft.

23. De förfaranden med förskottsbetalning som gör det möjligt för BHL att återfå ingående skatt för sina inköp grundar sig på artiklarna 10 och 17 i sjätte direktivet. I artikel 17.1 stadgas att "[a]vdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet". I artikel 17.2 a stadgas att "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: ... mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats ... avseende varor eller tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person".

24. I artikel 10 föreskrivs följande:

"1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.

Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”(7)

25. Med hänsyn till dessa bestämmelser skulle följden av förfarandena med förskottsbetalning bli att även om specificeringen och leveransen av varorna ägde rum efter det att bestämmelserna om skattebefrielse avskaffades, skulle ingen mervärdesskatt tas ut, eftersom varorna hade betalats när det fortfarande förelåg en rätt till återbetalning av ingående skatt.

26. För att undvika de risker det innebär att göra stora förskottsbetalningar till utomstående leverantörer beslutade BUPA-koncernen att använda ett av sina dotterbolag utanför BUPA:s mervärdesskattegrupp som leverantör i förfarandet med förskottsbetalning. Det utvalda bolaget ingick i Goldsborough-koncernen, som en kortare tid dessförinnan hade köpts upp av BUPA-koncernen och också drev ett litet antal privata sjukhus. Det utvalda dotterbolaget bytte namn till BUPA Medical Supplies Ltd (nedan kallat BMSL). Bolaget ändrade sitt verksamhetsföremål och skaffade tillstånd för distribution av farmaceutiska produkter.

27. För att undvika det problem med kassaflödet som skulle följa av att det belopp som motsvarar den utgående skatt som BMSL skulle vara skyldigt att redovisa måste betalas till Commissioners, vidtog ett annat dotterbolag i BUPA-koncernen, Goldsborough Developments Ltd (nedan kallat GDL), motsvarande åtgärder med förskottsbetalning i motsatt riktning, avseende samma belopp och inom en räkenskapsperiod som sträckte sig över samma tid, tillsammans med en leverantör som ingick i BUPA:s mervärdesskattegrupp. Denna leverantör var också ett bolag inom BUPA-koncernen, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (nedan kallat Gatwick Park), som likaså ändrade sitt verksamhetsföremål och skaffade tillstånd att distribuera farmaceutiska produkter.

28. Den 5 september 1997 undertecknades avtalen om förskottsbetalning mellan BHL och BMSL och mellan GDL och Gatwick Park. BHL förband sig att betala BMSL ett belopp på 100 miljoner GBP för leverans av ospecificerade läkemedel (60 miljoner GBP plus 10,5 miljoner GBP i mervärdesskatt) och proteser (40 miljoner GBP plus 7 miljoner GBP i mervärdesskatt). Samma dag utfärdade BMSL fakturorna för dessa leveranser till BHL. Dessa belopp tycks ha varit tillräckliga för att täcka BHL:s behov av läkemedel och proteser i 5–8 år framöver. På samma sätt åtog sig GDL att betala Gatwick Park ett belopp på 100 miljoner GBP för leverans av ospecificerade läkemedel (50 miljoner GBP plus 8,75 miljoner GBP i mervärdesskatt) och proteser (50 miljoner GBP plus 8,75 miljoner GBP i mervärdesskatt). Samma dag utfärdade Gatwick Park fakturorna för dessa leveranser till GDL. Beträffande dessa sistnämnda avtal om förskottsbetalning tycks de belopp som avtalats som betalning för de läkemedel och proteser som skulle komma att levereras ha varit tillräckliga för att täcka GDL:s behov av sådana varor i 50–100 år framöver.

29. Resultaten av de två motsatta, likadana förfarandena med förskottsbetalning som beskrivs ovan blev att ingen skatt behövde betalas in till Commissioners vid slutet av den relevanta räkenskapsperioden. BUPA:s mervärdesskattegrupp var i själva verket skyldig att betala 17,5 miljoner GBP i utgående skatt för Gatwick Parks leverans men kvittade det beloppet mot en begäran om återbetalning av ingående skatt med 17,5 miljoner GBP för BMSL:s leverans. Samtidigt var Goldsboroughs mervärdesskattegrupp skyldig att betala 17,5 miljoner GBP i utgående skatt för BMSL:s leverans, vilket också kvittades mot ett krav på återbetalning av 17,5 miljoner GBP för Gatwick Parks leverans. Var och en av de två mervärdesskattegrupperna kunde således kvitta en mervärdesskatteskuld på 17,5 miljoner GBP mot en rätt till återbetalning av ingående skatt med samma belopp. Det kapital som krävdes för att genomföra detta förfarande tillhandahölls av BUPA Investments Ltd, ett annat bolag inom BUPA-koncernen, och fördes över

till parterna i förfarandena med förskottsbetalningar. Beträffande BHL började de nya inköpsavtalen gälla från september 1998. Förfarandena med förskottsbetalning mellan GDL och Gatwick Park genomfördes år 2001.

30. Commissioners medgav inte avdrag för ingående skatt för vare sig BHL eller GDL. Klagandena i målet BUPA överklagade Commissioners beslut till VAT and Duties Tribunal i London. Domstolen i London ogillade deras överklaganden på den grunden att BMSL och Gatwick Park inte hade bedrivit någon ekonomisk verksamhet eller i mervärdesskattehänseende levererat varor eller tillhandahållit tjänster. Den underkände dock Commissioners argument att en allmän princip om missbruk av rättigheter kunde tillämpas. Klagandena överklagade därefter till High Court och Commissioners anslutningsöverklagade.

31. High Court beslutade att begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen avseende följande tolkningsfrågor:

- ”1. Mot bakgrund av ifrågavarande omständigheter, ifrågavarande transaktioner och säljbolagens ställning, hur skall uttrycket 'ekonomisk verksamhet' i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i direktiv 77/388/EEG om mervärdesskatt (nedan kallat direktivet), tolkas?
2. Mot bakgrund av ifrågavarande omständigheter, ifrågavarande transaktioner och säljbolagens ställning, hur skall uttrycket 'leverans av varor' i artikel 5.1 i direktivet tolkas?
3. a) Finns det en princip om missbruk av rättigheter eller missbruk av lagen som (oberoende av hur direktivet tolkas) kan medföra att rätten till avdrag för ingående skatt upphör?
b) Om så är fallet, under vilka omständigheter kan den tillämpas?
c) Skulle den vara tillämplig under sådana faktiska omständigheter som fastställts av domstolen [i London]?
4. Gör det någon skillnad för svaren på frågorna 1–3 ovan om betalningen för de ifrågavarande transaktionerna har skett vid en tidpunkt då varje framtida leverans av varor skulle ha varit en leverans som var undantagen från skatt och gav rätt till återbetalning av mervärdesskatt i föregående led, vilket är tillåtet enligt artikel 28.2 a i direktivet?
5. Hur skall direktivet tolkas mot bakgrund särskilt av följande frågor? Under sådana omständigheter som de ifrågavarande omständigheterna och med beaktande av transaktioner som de ifrågavarande transaktionerna,
a) skall leveranser anses ha genomförts av de utomstående leverantörerna till inköpsbolagen och inga leveranser anses ha skett till eller av säljbolagen
eller
b) skall leveranser anses ha genomförts av de utomstående leverantörerna till säljbolagen och inga leveranser anses ha skett av säljbolagen till inköpsbolagen?
6. När varje säljbolag inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utför leveranser till ett inköpsbolag och
a) inköpsbolagen har ingått avtal med säljbolagen om leverans av varor,
b) varorna är fakturerade och betalade före leverans,

- c) mervärdesskatt har påförts förskottsbetalningen i överensstämmelse med artikel 10.2 andra stycket i direktivet,
- d) varorna skall användas av inköpsbolagen för tillhandahållanden som om de utfördes vid tidpunkten för betalningen skulle ha varit undantagna från skatt med rätt till återbetalning i föregående led, men
- e) varje inköpsbolag avser att ta emot leveranser av varor enligt avtalet endast om lagen ändras på så sätt att inköpsbolagens användning av varorna betraktas som tillhandahållanden som är undantagna från skatt utan rätt till återbetalning,

hur skall då artikel 17 i direktivet och avdragsbestämmelserna tolkas? Har inköpsbolagen, om lagen (med hänvisning till punkt e) inte ändras på det sätt som har beskrivits, rätt att häva sina avtal med säljbolagen och återkräva erlagda betalningar? I de ifrågavarande transaktionerna innehåller avtalen mellan inköpsbolagen och säljbolagen villkor som tillåter sådan hävning.

7. Domstolen [i London] fann (i punkt 89 i beslutet) att 'ingen av de personer som var behöriga att fatta beslut för [BMSL:s och Gatwick Parks räkning] ... hade något annat motiv eller någon annan avsikt av betydelse än att genomdriva upplägget för undandragande av mervärdesskatt'. Klagandena har i sitt överklagande till High Court ifrågasatt denna bedömning av de faktiska omständigheterna. Om denna bedömning skulle underkännas i överrätten, vilken betydelse, om någon, skulle detta få för svaren på frågorna 1–6 ovan?"

C – Mål C-223/03

32. The University of Huddersfield (nedan kallat universitetet) är ett bolag för högre utbildning som tillhandahåller utbildningstjänster som är undantagna från skatt. Universitetet önskade renovera två byggnader (West Mill och East Mill) som det hade förvärvat nyttjanderätt till. Den andel av den ingående mervärdesskatten för renoveringskostnaderna som kunde återbetalas uppgick år 1996 till 14,56 procent och har sedan dess sjunkit till 6,04 procent. Universitetets skatterådgivare föreslog dock ett antal möjliga upplägg som gjorde det möjligt för universitetet att återfå hela den ingående mervärdesskatten för renoveringsarbetena genom en rad transaktioner där skilda juridiska personer var inblandade.

33. I detta syfte upprättades en oinskränkt trust (nedan kallad trusten), där universitetet hade rätt att tillsätta och avsätta förvaltare. Beträffande East Mill, som är den byggnad som berörs direkt i målet vid den nationella domstolen, valde universitetet att betala skatt för nyttjanderätten till East Mill och överlät denna till trusten den 22 november 1996.⁽⁸⁾ Den årliga hyra som avsattes var inledningsvis ett nominellt belopp på 12,50 GBP. Trusten, som själv hade valt att betala skatt för sina tillhandahållanden, hyrde samma dag ut egendomen i andra hand tillbaka till universitetet för en årlig nominell hyra på inledningsvis 13 GBP. Samtidigt utfärdade The University of Huddersfield Properties Ltd (nedan kallat Huddersfield Properties), ett helägt dotterbolag till universitetet som inte ingick i samma mervärdesskattegrupp, en faktura till universitetet på 3,5 miljoner GBP plus 612 500 GBP i mervärdesskatt för framtida byggtjänster avseende East Mill. Kort därefter ingick Huddersfield Properties ett avtal med universitetet om att renovera East Mill och universitetet betalade det belopp som framgick av den faktura som Huddersfield Properties hade lämnat. Detta bolag anlät slutligen oberoende utomstående entreprenörer för att tillhandahålla de nödvändiga byggtjänsterna avseende East Mill. Arbetet på East Mill avslutades i september 1998. Därefter höjdes hyrorna enligt nyttjanderättsavtalen till 400 000 GBP per år respektive 415 000 GBP per år.

34. Detta upplägg gjorde det möjligt för universitetet att i sin mervärdesskattedeklaration för perioden 01/97 åberopa avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som det fått betala för det

utförda byggnadsarbetet, eftersom detta användes för att i sin tur skattepliktigt tillhandahålla East Mill åt trusten.(9) Den 26 januari 2000 ålade Commissioners universitetet mervärdesskatt på 612 500 GBP för perioden 01/97 avseende mervärdesskatt för byggtjänster som Huddersfield Properties hade tillhandahållit avseende East Mill och 2,28 GBP avseende mervärdesskatt på den hyra som trusten hade tagit ut för East Mill. Universitetet överklagade detta mervärdesskattebeslut till VAT and Duties Tribunal i Manchester.

35. Commissioners gjorde gällande att en transaktion som ingås enbart eller huvudsakligen för att undvika mervärdesskatt inte är ett "tillhandahållande". På motsvarande sätt är det inte heller en åtgärd som vidtas inom ramen eller till stöd för en "ekonomisk verksamhet". I andra hand hävdade Commissioners att en sådan transaktion, i enlighet med den allmänna rättsprincipen att "missbruk av rättigheter" skall förhindras, skall bortses ifrån och att villkoren i sjätte direktivet i stället skall tillämpas på transaktionens verkliga karaktär. Universitetet gjorde för sin del gällande bland annat att transaktionerna i fråga inte ingåtts "enbart eller huvudsakligen för att undvika skatt". Det är i och för sig riktigt att universitetets tolkning av de faktiska omständigheterna åstadkom en betydande återbetalning av ingående mervärdesskatt "i förskott", men samma omständigheter medförde också betydande mervärdesskattebetalningar på hyrorna över en längre tidsperiod.

36. Den nationella domstolen fann att det enda syftet med att använda trusten i förhållande till East Mill, för universitetets uthyrning av East Mill till trusten och trustens andrahandsuthyrning till universitetet, var att erhålla en skatteförmån. Den fann vidare att det var universitetets avsikt att uppnå en slutgiltig mervärdesskattebesparing genom att avsluta mervärdesskatteupplägget avseende East Mill en viss tid efter det att hyresperioden hade inletts (och därigenom också upphöra med betalning av mervärdesskatt för hyrorna). Den nationella domstolen fann dock även att alla dessa transaktioner var äkta, inte skenaffärer, i den mening att de innebar att tillhandahållanden faktiskt ägde rum.

37. Under dessa omständigheter beslutade VAT and Duties Tribunal i Manchester att vilandeförklara målet och begära ett förhandsavgörande från domstolen avseende följande tolkningsfrågor:

"Följande omständigheter föreligger:

1. Ett universitet avstår från sin rätt till undantag från mervärdesskatt avseende tillhandahållande av viss fast egendom som det äger och hyr ut till en trust som har grundats och kontrolleras av universitetet.
2. Trusten avstår från sin rätt till undantag från mervärdesskatt avseende tillhandahållande av den fasta egendomen i fråga och hyr ut denna i andra hand till universitetet.
3. Uthyrningen och andrahandsuthyrningen avtalades och genomfördes av universitetet enbart i syfte att erhålla en skatteförmån och hade inget oberoende affärssyfte.
4. Uthyrningen och andrahandsuthyrningen innebar, och universitetet och trusten avsåg att de skulle innebära, en uppskjutning (det vill säga en uppskjutning av betalningen av mervärdesskatt) med en inbyggd mekanism som medförde en lägre skatt totalt sett vid ett senare tillfälle.
 - a) Skall uthyrningen och andrahandsuthyrningen anses utgöra mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet?
 - b) Skall de anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet?"

III – Bedömning

38. Trots skillnaderna mellan de upplägg för skatteplanering som har valts, aktualiserar dessa mål samma rättsliga problemställningar. De nationella domstolarna vill i huvudsak få svar på två frågor. För det första har domstolen tillfrågats huruvida de aktuella transaktionerna är att betrakta som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet och kan betecknas som "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag" av en "skattskyldig person i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 2 i direktivet.(10)

39. Den andra frågan gäller huruvida ansökan om återbetalning av eller avdrag för ingående skatt kan avslås på grundval av den gemenskapsrättsliga principen om missbruk av rättigheter.(11)

A – Begreppet tillhandahållande inom ramen för en ekonomisk verksamhet

40. Avdragssystemet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt inom gemenskapen har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv.(12) Det är klarlagt att begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4.2 i sjätte direktivet har en vidsträckt innebörd och är objektivt till sin karaktär.(13) Såsom domstolen konstaterade i domen i målet Rompelman, säkerställer "[d]et gemensamma systemet för mervärdesskatt ... att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat ...".(14) I artikel 4.1 i direktivet hänvisas följaktligen uttryckligen till alla slags verksamheter "oberoende av syfte eller resultat". Domstolen slog i sin dom av den 26 mars 1987 i målet kommissionen mot Nederländerna fast att för att avgöra huruvida en verksamhet är en ekonomisk verksamhet i den mening som avses inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt, "skall verksamheten bedömas i sig, utan hänsyn till dess syfte eller resultat".(15) Det är därför nödvändigt att bedöma en verksamhet objektivt och i sig för att identifiera dess utmärkande drag i syfte att avgöra huruvida den till sin art är en ekonomisk verksamhet, snarare än att beakta transaktionens slutgiltiga syfte eller parternas motiv.(16)

41. Denna regel grundar sig på kravet att det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör vara neutralt samt på principen om rättssäkerhet, enligt vilken tillämpningen av gemenskapslagstiftning skall vara förutsebar för de enskilda.(17) Detta krav på rättssäkerhet måste respekteras i än högre grad när det är fråga om bestämmelser med ekonomiska följder, så att de berörda personerna kan känna till exakt vilka rättigheter och skyldigheter de har.(18)

42. Förenade kungarikets regering har dock hävdad, till stor del med stöd av den irländska, den nederländska och den italienska regeringen, att sådana transaktioner som de som är aktuella i förevarande mål, som genomförts enbart i syfte att återfå ingående skatt och därmed att undvika eller skjuta upp mervärdesskatt som normalt skulle ha behövt betalas, inte är ekonomisk verksamhet i den mening som avses inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt och inte skall betraktas som tillhandahållanden i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Den har gjort gällande att i den mån avsikten hos deltagarna i transaktionerna i fråga i allt väsentligt endast var att genomföra ett upplägg för skatteundandragande är sådan verksamhet helt oförenlig med syftena bakom sjätte direktivet och skall därför inte räknas som ekonomisk verksamhet.

43. Tre frågor förtjänar att behandlas vid bedömningen av de argument som Förenade kungarikets regering har framfört i detta avseende. För det första skall jag ta ställning till huruvida den distinktion mellan lagliga och olagliga verksamheter som domstolen har utvecklat för att avgöra innebörden av begreppet ekonomisk verksamhet är relevant i förevarande mål. För det

andra skall jag diskutera den betydelse som Förenade kungarikets regering har tillmätt syftet med att ingå transaktionerna i avsikt att utesluta dessa från kategorin ekonomisk verksamhet. För det tredje skall jag diskutera de vidare konsekvenserna av att anamma den tolkning som har framförts av Förenade kungarikets regering, vilken syftar till att förhindra upplägg för skatteundandragande vad gäller mervärdesskatt genom att begränsa själva tillämpningsområdet för mervärdesskattereglerna.

1. Begreppet ekonomisk verksamhet och distinktionen mellan lagliga och olagliga verksamheter

44. Argumenten från Förenade kungarikets regering, som varken klagandena i de tre målen eller kommissionen har godtagit, grundar sig huvudsakligen på en analogi med en rad avgöranden från domstolen i vilka vissa olagliga verksamheter befunnits falla utanför mervärdesskattereglernas tillämpningsområde.⁽¹⁹⁾ Enligt min mening ger denna rättspraxis inte stöd för den teori som Förenade kungarikets regering har framfört.

45. Principen om skatteneutralitet förhindrar enligt fast rättspraxis en generell åtskillnad mellan lagliga och olagliga verksamheter.⁽²⁰⁾ I princip omfattas även olagliga transaktioner av sjätte direktivet och är mervärdesskattepliktiga.⁽²¹⁾ Det enda undantaget är när en verksamhet faller helt utanför den lagliga ekonomiska sektorn.⁽²²⁾ Det undantaget gäller dock enbart handel med varor eller tjänster som omfattas av ett totalförbud i gemenskapen och som på grund av sin själva beskaffenhet och särdrag inte kan saluföras fullt ut eller omsättas i handeln.⁽²³⁾ Exempelvis omfattas leverans av narkotika eller falska sedlar inte av sjätte direktivet.⁽²⁴⁾ Så är inte fallet beträffande de verksamheter som är i fråga i förevarande mål, vilka rör bygg- och investeringstjänster, tillhandahållande av proteser och läkemedel och uthyrning av fastigheter. De transaktioner som är under bedömning här är alltså i sig lagliga, oavsett huruvida de utfördes i syfte att undvika eller skjuta upp betalning av skatt. Rättspraxis rörande olagliga verksamheter och tillämpningsområdet för sjätte direktivet har därför inte den relevans i förevarande mål som Förenade kungarikets regering har hävdat.⁽²⁵⁾

2. Syftets betydelse vid klassificeringen av en ekonomisk verksamhet

46. Förenade kungariket har gjort gällande att när en verksamhets naturliga karaktär skall avgöras måste hänsyn tas till samtliga omständigheter kring den relevanta transaktionen,⁽²⁶⁾ inklusive i vilket syfte den ingås.⁽²⁷⁾

47. I det avseendet har Förenade kungariket hänvisat till avgörandena i sådana mål som Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting Linien och Sinclair Collis. I de fallen var det dock ingen tvekan om att de verksamheter som bedömningen avsåg var av ekonomisk karaktär. I målet Faaborg-Gelting Linien var frågan huruvida restaurangverksamhet skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster enligt sjätte direktivet.⁽²⁸⁾ Målet Stockholm Lindöpark rörde frågan huruvida verksamheten att driva en golfbana skall klassificeras som uthyrning av fast egendom eller som tillhandahållande av tjänster som har samband med sport- eller idrottsutövning, vid bedömningen av huruvida verksamheten kan undantas från mervärdesskatteplikt.⁽²⁹⁾ Målet Sinclair Collis rörde frågan huruvida det var uthyrning av fast egendom när en fastighetsägare gav ägaren av en cigarettautomat rätten att installera, driva och underhålla automaten i sina lokaler.⁽³⁰⁾ Domstolen beaktade i vardera målet under vilka omständigheter de ekonomiska verksamheterna ägde rum i avsikt att avgöra den riktiga klassificeringen enligt sjätte direktivet – inte huruvida de överhuvudtaget omfattades av sjätte direktivet. Inget av dessa mål ger stöd för slutsatsen att en verksamhet upphör att vara en "ekonomisk verksamhet" när den utförs i syfte att undvika eller skjuta upp betalning av mervärdesskatt.

48. Det är sant att transaktionerna i fråga i förevarande mål endast tycks vara redskap eller

indirekta uppgörelser för att sätta komplicerade upplägg för skatteundandragande i verket. Skatteundandragande är dock en verksamhet som inte i sig är kopplad till de olika affärsverksamheter som objektivt sett utförs i var och en av de specifika transaktionerna i fråga. Syftet att undvika skatt är alltså en yttre omständighet som inte förändrar den naturliga, objektiva karaktären hos var och en av dessa transaktioner.(31) Sådana transaktioner måste bedömas var för sig med hänsyn tagen till de relevanta objektiva omständigheterna för att kontrollera huruvida det är fråga om en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag och därmed avgöra deras naturliga, objektiva karaktär.

49. På motsvarande sätt ger den omständigheten att en skattskyldig persons privata aktiviteter inte omfattas av sjätte direktivet inte heller något stöd åt argumenten från Förenade kungarikets regering. I domen i målet Wellcome Trust bedömde domstolen om Wellcome agerade såsom privat investerare eller bedrev affärsverksamhet genom att förvalta sin investeringsportfölj. Domstolen beaktade omständigheterna i målet och fann att Wellcome skulle behandlas som slutkonsument och inte som en "skattskyldig person i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. I domen i målet Enkler(32) var frågan huruvida uthyrning av en husbil utgjorde utnyttjande av en materiell tillgång "i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet. Domstolen konstaterade att en husbil "på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål".(33) Domstolen fastställde att för att avgöra huruvida utnyttjandet av en sådan tillgång tjänar ett ekonomiskt syfte skall hänsyn tas till omständigheter såsom varornas karaktär, den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder och intäkternas belopp.(34) I förevarande mål har det dock inte hävdats att transaktionerna i fråga har utförts för privata ändamål. Transaktionerna är affärsverksamhet, oavsett det faktum att de har utförts i syfte att undvika mervärdesskatt.

50. I motsats till vad Förenade kungarikets regering har föreslagit följer inte heller av domstolens uttalanden i domarna i målen Breitsohl(35) och INZO(36) att en verksamhet förlorar sin ekonomiska karaktär när den utförs enbart i syfte att ge upphov till en skatteförmån. Den fråga som behandlades i dessa mål var vilken ställning en person har som ansöker om avdrag för mervärdesskatt och därvid lämnar vilseledande uppgifter om sin ställning som skattskyldig person. Domstolen slog fast att "[i] fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter".(37)

51. I förevarande mål har det inte gjorts gällande att klagandena försöker återfå mervärdesskatt med stöd av vilseledande uppgifter. Dessutom bör man skilja mellan en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, vilket är ett krav för att få ställning som skattskyldig person, och syftet med denna verksamhet, som enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet är oväsentligt. De aktuella målen rör, till skillnad från målen Breitsohl och INZO, syftet med de ekonomiska verksamheter som klagandena bedrivit snarare än frågan huruvida de faktiskt avsåg att bedriva dessa verksamheter som skattskyldiga personer. En faktisk överföring av tjänster och varor ägde trots allt rum, mot vederlag, om än som del i ett förfarande som noggrant hade iscensatts i syfte att tillskapa en rätt till återbetalning av ingående skatt.

52. Enligt den tolkning av de relevanta bestämmelserna i direktivet som Förenade kungarikets regering har förespråkat, är en bedömning av avsikterna hos parterna i en transaktion av central betydelse för att de tillhandahållanden som följer av denna transaktion skall klassificeras som tillhandahållanden som görs inom ramen för en ekonomisk verksamhet av en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet. Ett sådant tolkningssätt strider mot den objektiva karaktären hos begreppet ekonomisk verksamhet, vilket är ett grundläggande inslag i

mervärdesskattesystemet och följer av rättssäkerhetsprincipen, och därför inte bör tillåtas bero på avsikterna hos de berörda näringsidkarna.(38)

3. Att förhindra skatteundandragande vad gäller mervärdesskatt genom att begränsa mervärdesskattereglernas tillämpningsområde

53. Det tycks som om Förenade kungarikets regering genom att föra fram denna tolkning söker bekämpa upplägg för skatteundandragande vad gäller mervärdesskatt genom att begränsa tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet i sig. Med andra ord skulle varje transaktion som syftade till att undvika eller skjuta upp betalning av mervärdesskatt så snart den upptäcktes helt enkelt anses falla utanför mervärdesskattesystemet. Enligt min mening bör domstolen inte fastställa denna tolkning, eftersom den är oförenlig med dess rättspraxis. Om domstolen överväger att avvika från sin nuvarande tolkning och anamma den teori som Förenade kungarikets regering har lagt fram, måste den vidare fullt ut beakta de problem som detta tolkningssätt medför. Jag skall kortfattat beskriva dessa i de följande punkterna. Slutligen bör det uppmärksammas att det finns mindre drastiska metoder, som stämmer bättre överens med det gemensamma mervärdesskattesystemets anda och karaktär, för att på ett effektivt sätt handskas med upplägg för skatteundandragande vad gäller mervärdesskatt. Denna fråga kommer att diskuteras nedan under rubriken "Missbruk av rättigheter".

54. Förenade kungarikets ståndpunkt – att syftet med en transaktion skall anses relevant – får i praktiken den paradoxala följden att sådana transaktioner som parterna vidtar i avsikt att undvika eller skjuta upp betalning av mervärdesskatt just av den anledningen inte skulle omfattas av sjätte direktivet. Som kommissionen påpekade vid den muntliga förhandlingen, skulle den tolkningen kunna komma att utnyttjas inte bara av skattemyndigheterna till deras fördel, som i förevarande mål, utan också av skattskyldiga personer. De senare skulle i princip också kunna hävda att en viss avkastning, med hänsyn till syftet med den relevanta transaktionen, inte uppkom inom ramen för en ekonomisk verksamhet och följaktligen inte borde omfattas av mervärdesskattesystemet. Detta är tänkbart exempelvis i målet Halifax, där en viss transaktion ingicks mellan Halifax och LPDS rörande tillhandahållande av byggtjänster och faktiskt innebar att Halifax betalade omkring 164 000 GBP, inklusive cirka 25 000 GBP i mervärdesskatt. Denna transaktion genomfördes också, liksom de övriga, enbart i syfte att undvika mervärdesskatt.(39) Enligt den metod som Förenade kungarikets regering har föreslagit, skulle denna transaktion därför tydligen falla utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, trots att den faktiskt inbegrep betalning av mervärdesskatt. Enligt min mening är det inte helt klart hur den specifika transaktionen skulle behandlas för att täckas in av sjätte direktivet med den metod som Förenade kungarikets regering har förfäktat. Detta är nära kopplat till ett annat problem som härrör från den tolkning som Förenade kungarikets regering förespråkat.

55. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande i målet Halifax, blir det, om man bortser från transaktioner som syftar till skatteundandragande genom att lämna dem utanför mervärdesskattesystemet, i praktiken nödvändigt att rekonstruera leveranskedjan för att fastställa identiteten hos mottagarna av de tillhandahållanden som förblir mervärdesskattepliktiga. Med största sannolikhet kommer mottagarna av sådana tillhandahållanden inte att vara de som har angetts i avtalen eller fakturorna rörande de transaktioner som lämnats utan avseende. Denna rekonstruktion medför allvarliga problem.

56. För det första förutsätter det att det bara finns ett enda normalt sätt att genomföra, exempelvis, byggnadsarbete i målen Halifax och Huddersfield eller inköp av läkemedel och proteser i målet BUPA. En normal transaktion av det slaget skulle vara den som omfattades av mervärdesskattesystemet. Det finns dock en risk att denna endast vore ett fantasifoster, eftersom det i princip inte förhåller sig så att det finns ett enda normalt sätt att bedriva en ekonomisk

verksamhet. Det är till exempel i sig inget onormalt med en bank som låter utföra byggtjänster genom mellanhänder i form av investment- och entreprenadföretag i stället för att sluta avtal direkt med byggföretagen. Ingetdera av dessa sätt att bedriva affärer på kan anses som mer normalt än det andra. Vilket av dem som skulle utses att ersätta den transaktion som faktiskt utfördes av parterna men som lämnades utan avseende av mervärdesskatteskal skulle bli helt godtyckligt.

57. För det andra beaktas inte verkliga överföringar av tillgångar eller tillhandahållande av tjänster som utförs mot vederlag, utan tyngdpunkten läggs i stället på helhetsresultatet av den affär som anses vara mervärdesskattepliktig. Detta är oförenligt med det utmärkande drag hos det gemensamma mervärdesskattesystemet som beskrivs i artikel 2 i första och sjätte mervärdesskattedirektiven, nämligen att mervärdesskatt skall tillämpas transaktion för transaktion med hänvisning till varje tillhandahållande i transaktionskedjan.(40)

58. Ett ytterligare problem med den tolkning som Förenade kungarikets regering har föreslagit, och som enligt min mening är olöst, är frågan huruvida samtliga parter som deltar i ett upplägg måste dela avsikten att erhålla en skatteförmån för att sådan verksamhet inte skall omfattas av sjätte direktivet. Som kommissionen nämnde vid den muntliga förhandlingen finns det en reell fara för att oskyldiga kan komma att påverkas när de utför tillhandahållanden åt eller mottar tillhandahållanden från deltagarna i transaktioner som enbart har till syfte att erhålla skatteförmåner. Detta problem kan enligt min mening bara lösas på ett tillfredsställande sätt genom att helt underkänna den tolkning av begreppet tillhandahållande inom ramen för en ekonomisk verksamhet av en skattskyldig person som Förenade kungarikets regering har föreslagit.

59. Med beaktande av vad som anförts anser jag att domstolens svar till de nationella domstolarna bör vara att begreppen "ekonomisk verksamhet" och "tillhandahållande" av en "skattskyldig person i denna egenskap" i enlighet med artiklarna 2 och 4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så, att var och en av transaktionerna i fråga skall bedömas objektivt och i sig. Det faktum att ett tillhandahållande sker enbart i syfte att erhålla en skatteförmån är i detta avseende oväsentligt.

B – *Missbruk av rättigheter*

60. De nationella domstolarna har väckt frågan huruvida begreppet missbruk av rättigheter, som tidigare erkänts av domstolen inom andra delar av gemenskapsrätten, även är tillämpligt inom mervärdesskatteområdet. En sådan princip skulle förhindra skattskyldiga personer från att erhålla en skatteförmån till följd av transaktioner som ingåtts och utförts enbart i syfte att uppnå denna skatteförmån.

61. Domstolen har i ett flertal mål haft tillfälle att slå fast hur den ser på frågan om så kallat missbruk av rättigheter eller i vidare bemärkelse helt enkelt "missbruk". Förenade kungarikets regering, med stöd av den irländska, den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen, har hänvisat till denna rättspraxis till stöd för standpunkten att denna princip även är tillämplig inom mervärdesskatteområdet.

1. Begreppet missbruk av rättigheter i domstolens rättspraxis

62. En analys av domstolens rättspraxis visar konsekvent på ett antal gemensamma nämnare vad beträffar begreppet missbruk i gemenskapsrätten. Denna rättspraxis rörde inledningsvis grundläggande friheter, varvid domstolen fastställde att det inte är tillåtet att utnyttja sådana friheter till att otillbörligt kringgå gällande bestämmelser i en medlemsstat.(41) Denna tanke har också erkänts av domstolen inom andra specifika områden såsom social trygghet, där det har

fastställts att förmåner inte kan förvärfvas genom missbruk eller bedrägligt beteende.(42) I andra mål, rörande den gemensamma jordbrukspolitiken, har domstolen på samma sätt slagit fast att tillämpningen av relevant lagstiftning om exportbidrag "inte i något fall får utvidgas till att omfatta en exportörs otillbörliga handlande".(43) I ett annat mål inom sistnämnda område, som gällde betalning av utjämningsbelopp för ost som importerats till Tyskland från ett tredje land, konstaterade domstolen att "om det kunde visas att importen och återexporten av osten inte genomfördes som äkta affärstransaktioner utan enbart i syfte att oriktigt dra fördel av beviljande av monetära utjämningsbelopp" skulle betalning inte utgå.(44) I en annan rad avgöranden, inom det bolagsrättsliga området, erkände domstolen likaså att en aktieägare inte skulle få stödja sig på en gemenskapsrättslig bestämmelse i syfte att erhålla oberättigade fördelar som uppenbart stred mot de mål som eftersträvades genom bestämmelsen i fråga.(45) Domstolen upprepade mer nyligen sin ståndpunkt i domen i målet Centros, där diskussionen gällde ett påstått missbruk av etableringsrätten, genom att slå fast att "en medlemsstat har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa av dess medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undslippa den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa bestämmelser i gemenskapsrätten när det är fråga om missbruk eller bedrägeri".(46)

63. Detta senare uttalande återspeglar de två huvudsakliga sammanhang vari begreppet missbruk har bedömts av domstolen: för det första när bestämmelser i gemenskapsrätten har åberopats på ett otillbörligt sätt i syfte att kringgå nationell rätt och för det andra när bestämmelser i gemenskapsrätten på ett otillbörligt sätt har åberopats för att uppnå fördelar på ett sätt som står i strid med dessa bestämmelsers syften och mål.(47)

64. Enligt min mening kan en allmän gemenskapsrättslig princip helt klart anses framgå av denna rättspraxis.(48) Domstolen har sammanfattat denna genom att slå fast följande: "Gemenskapsrätten får ... inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte."(49) Denna princip är dock inte i sig, formulerad på detta vida sätt och närmast som ett cirkelresonemang, ett användbart verktyg vid bedömningen av huruvida en rättighet som härrör från en viss bestämmelse i gemenskapsrätten utnyttjas på ett otillbörligt sätt. En mer detaljerad regel eller ett mer detaljerat test för att avgöra när missbruk förekommer krävs för att göra principen praktiskt tillämpbar.(50)

65. Det framgår i detta avseende av ovannämnda rättspraxis att domstolen försöker gå balansgång mellan att låta de nationella domstolarna bedöma missbruket i enlighet med sina egna nationella bestämmelser(51) och att säkerställa att denna bedömning inte inverkar menligt på den fulla verkan och enhetliga tillämpningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelser som påstås ha utnyttjats på ett otillbörligt sätt.(52) Följaktligen har domstolen ställt upp vissa ramar för hur denna bedömning skall göras på nationell nivå. För det första skall bedömningen av missbruket vara grundad på objektiva bevis. För det andra, vilket är det viktigaste, skall bedömningen göras i överensstämmelse med syftet och målsättningarna med den gemenskapsrättsliga bestämmelse som påstås ha utnyttjats på ett otillbörligt sätt.(53) Domstolen har i detta avseende, såtillvida som fastställandet av ett sådant syfte är en tolkningsfråga, i flera mål uttryckligen uteslutit förekomsten av missbruk.(54)

66. I domen i målet Emsland-Stärke(55) gick domstolen emellertid ett steg längre i att formulera en mer utvecklad gemenskapsrättslig princip om missbruk. Domstolen tillfrågades huruvida en exportör kunde fråntas sin rätt till ett exportbidrag trots att de formella villkoren för beviljande av bidraget var uppfyllda enligt de relevanta bestämmelserna i kommissionens förordning (EEG) nr 2730/79 av den 29 november 1979 om gemensamma detaljbestämmelser för tillämpningen av systemet med exportbidrag för jordbruksprodukter.(56) I huvuddrag hade varorna i fråga varit föremål för ett "u-svängsupplägg" som innebar att de exporterades och övergick till fri omsättning i

ett tredje land för att sedan omedelbart återimporteras till gemenskapen oförändrade och med samma transportmedel.

67. Domstolen fastställde följaktligen att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna i fråga skulle tolkas så, att rätten till bidraget skulle gå förlorad vid eventuellt missbruk. Domstolen uppställde således ett test för att avgöra huruvida sådant missbruk förekom. Enligt detta test krävs för det första "att vissa objektiva förhållanden skall föreligga varav det framgår att målsättningen med den berörda gemenskapsbestämmelsen inte har uppnåtts, trots att de villkor som uppställs i bestämmelsen formellt har uppfyllts", (57) och för det andra "att en subjektiv faktor föreligger, nämligen en avsikt att erhålla en förmån som följer av gemenskapsbestämmelserna genom att konstruera de omständigheter som krävs för att få förmånen". (58) Det är i grunden detta test som Förenade kungarikets regering har hävdad även bör tillämpas inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt oberoende av att så inte uttryckligen stadgas i några bestämmelser, vare sig i sjätte direktivet eller i nationell rätt.

68. Det finns ett konsekvent mönster i ovannämnda rättspraxis om begreppet missbruk (som inte alltid kallas missbruk av rättigheter), nämligen att bedömningen av missbruket grundar sig på huruvida den rättighet som görs gällande står i samklang med syftena bakom de bestämmelser som formellt ger upphov till den. (59) Den person som påstår sig ha rättigheten är förhindrad att åberopa denna endast i den utsträckning som den gemenskapsrättsliga bestämmelse som formellt ger upphov till rättigheten i fråga utnyttjas för att uppnå "fördelar som är rättsstridiga och som uppenbarligen inte har något samband med denna bestämmelses syfte". (60) När rättigheten tvärtom utövas inom de gränser som följer av de mål och resultat som eftersträvas genom den gemenskapsrättsliga bestämmelsen i fråga föreligger inget missbruk utan endast ett rättmätigt utövande av rättigheten. (61)

69. Jag anser därför att detta missbruksbegrepp fungerar som en *princip som styr tolkningen av gemenskapsrätten*, såsom kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande. (62) En avgörande faktor för att kunna konstatera att ett missbruk föreligger tycks vara de åberopade gemenskapsbestämmelsernas teleologiska räckvidd. (63) Denna måste definieras för att det skall kunna avgöras huruvida den rättighet som gjorts gällande faktiskt följer av sådana bestämmelser, förutom om den inte klart faller utanför deras räckvidd. Detta förklarar varför domstolen ofta hänvisar endast till missbruk, snarare än till missbruk av rättigheter.

70. Vad som i domen i målet Emsland-Stärke kallas missbrukets subjektiva faktor påverkar inte det gemenskapsrättsliga missbruksbegreppets karaktär av tolkningsfråga. (64) I domen i målet Emsland-Stärke kopplade domstolen samman denna subjektiva faktor med konstaterandet att den situation som ledde till att en viss gemenskapsbestämmelse tillämpades var helt konstruerad. Som jag ser det bör ett sådant konstaterande inte grundas på en bedömning av de subjektiva avsikterna hos dem som gör gällande en gemenskapsrättighet. Den konstruerade karaktären av vissa händelser eller transaktioner måste tveklöst avgöras på grundval av de objektiva omständigheter som har styrkts i varje enskilt fall. Detta stämmer dessutom väl överens med att domstolen, åter i domen i målet Emsland-Stärke, hänvisat till att om en verksamhet eller ett agerande sker "enbart i syfte" att åstadkomma en viss sak, är detta avgörande stöd för slutsatsen att missbruk av gemenskapsrätten har förekommit. (65) När domstolen intar den ståndpunkten att missbruk föreligger närhelst verksamheten i fråga inte rimligen kan ha något annat syfte eller rättfärdigande än att framkalla en tillämpning av gemenskapsrättsliga bestämmelser på ett sätt som strider mot deras syfte är det som jag ser det liktydigt med att anta ett objektiva kriterium för bedömningen av missbruket. Det är sant att det av dessa objektiva faktorer kommer att framgå att den eller de personer som ägnade sig åt verksamheten i fråga med största sannolikhet hade för avsikt att missbruka gemenskapsrätten. Det är dock inte denna avsikt i sig som är avgörande för bedömningen av missbruket utan i stället verksamheten i sig, objektiva betraktad. Det är i detta

avseende tillräckligt att föreställa sig, exempelvis, ett fall där A utan närmare eftertanke accepterar att följa de råd han får av B och därvid utför en verksamhet som inte har någon annan förklaring än att den skall säkerställa en skatteförmån för A. Det faktum att A inte hade någon subjektiv avsikt att missbruka gemenskapsrätten kommer helt klart inte att vara av betydelse för bedömningen av missbruket. Vad som är av betydelse är inte vad A faktiskt tänker i situationen i fråga utan det faktum att verksamheten, objektivt sett, inte har någon annan förklaring än att den skall säkerställa en skatteförmån.

71. Enligt min mening bör förekomsten av den subjektiva faktor som nämns i domen i målet Emsland-Stärke därför inte avgöras genom att man efterforskar de svårgripbara subjektiva avsikterna hos parterna. Det är i stället endast möjligt att sluta sig till parternas avsikt att på otillbörligt sätt erhålla en fördel genom gemenskapsrätten utifrån den konstruerade karaktären av den situation som skall bedömas, mot bakgrund av ett antal objektiva omständigheter. Förutsatt att dessa objektiva omständigheter befinns föreligga, måste man dra den slutsatsen att en person som hänvisar till ordalydelsen av en gemenskapsrättslig bestämmelse för att göra gällande en rättighet som strider mot dess syften inte förtjänar att få denna rättighet iakttagen. Under sådana omständigheter skall den rättsliga bestämmelsen i fråga tolkas så, att den tvärt emot sin direkta ordalydelse inte ger upphov till rättigheten i fråga. Som jag ser det är det ett hänsynstagande till de objektiva syftena med gemenskapsbestämmelserna och med de verksamheter som bedrivs, inte till de subjektiva avsikterna hos enskilda individer, som är kärnan i den gemenskapsrättsliga principen om missbruk. Jag anser därför att det i själva verket kan vara missvisande att använda begreppet missbruk av rättigheter för att beskriva vad som enligt domstolens rättspraxis i huvudsak är en tolkningsprincip inom gemenskapsrätten.⁽⁶⁶⁾ Jag föredrar därför att använda begreppet förbud mot missbruk av gemenskapsrätten och kommer att tala om "missbruk av rättigheter" endast när detta fordras av enkelhetsskäl.

72. Jag skall nu övergå till frågan i förevarande mål om tillämpligheten av denna gemenskapsrättsliga tolkningsprincip just inom det harmoniserade gemensamma mervärdesskattesystemet och, om principen befinns vara tillämplig, hur kriterierna för dess tillämpning skall utformas inom detta område.

2. Tillämpligheten av principen om förbud mot missbruk av gemenskapsrätten inom det gemensamma mervärdesskattesystemet

73. Såsom generaladvokaten Tesauro uttalade, måste "varje rättsordning som eftersträvar ett minimum av fullständighet ... innehålla åtgärder för vad som kan kallas självförsvar, i syfte att undvika att rättigheter som följer av rättsordningen missbrukas eller utövas felaktigt eller på ett överdrivet sätt. Ett sådant krav är alls inte främmande för gemenskapens rättsordning".⁽⁶⁷⁾ Jag anser att inte heller det gemensamma mervärdesskattesystemet är immunt mot den risk som finns inneboende i varje rättssystem att handlingar kan utföras som, trots att de formellt är i enlighet med en rättslig bestämmelse, utgör ett otillbörligt utnyttjande av de möjligheter som ges genom den bestämmelsen och strider mot dess syften och målsättningar.

74. Det är därför svårt uppfatta det gemensamma mervärdesskattesystemet som ett slags missbruksfri zon inom det gemenskapsrättsliga systemet där denna princip inte skulle behöva respekteras. Det finns ingen anledning till att en sådan allmän gemenskapsrättslig princip inom detta område skulle behöva vara beroende av ett uttryckligt stadgande från lagstiftarens sida om att även bestämmelserna i mervärdesskattedirektiven omfattas av regeln, vilken framgår av fast rättspraxis, att ingen gemenskapsrättslig bestämmelse formellt kan utnyttjas för att säkerställa fördelar som uppenbart strider mot dess syften och målsättningar. En sådan regel, uppfattad som en tolkningsprincip, utgör en oumbärlig säkerhetsventil för att skydda målen med alla gemenskapsrättsliga bestämmelser mot en formalistisk tillämpning av dessa grundad enbart på

deras direkta ordalydelse.(68) Tanken att detta begrepp i samma utsträckning är tillämpligt inom mervärdesskatteområdet stämmer helt överens med den standpunkt som domstolen nyligen intog i sin dom i målet Gemeente Leusden, enligt vilken "bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet".(69)

75. I den mån denna princip uppfattas som en allmän tolkningsprincip krävs det inget uttryckligt erkännande i lagstiftningen för att göra den tillämplig på bestämmelserna i sjätte direktivet. Vi kan således inte dra den slutsatsen att gemenskapslagstiftaren avsåg att utesluta en tolkningsprincip enligt vilken missbruk förbjuds vid tillämpningen av sjätte direktivet enbart på den grunden att det inte finns någon bestämmelse i sjätte direktivet vari en sådan princip uttryckligen stadgas. Detsamma skulle, som den irländska regeringen påpekade vid den muntliga förhandlingen, kunna gälla exempelvis rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar. I motsatt riktning gäller, att även om det fanns en bestämmelse i sjätte direktivet där denna princip uttryckligen stadgades, skulle den, såsom kommissionen har påpekat, kunna betraktas enbart som en förklaring eller en kodifikation av en redan existerande allmän princip.(70)

76. Av exakt samma skäl kan jag inte hålla med om, som klagandena har gjort gällande i förevarande mål, att tillämpningen av en allmän princip om förbud mot missbruk rörande sjätte direktivet är beroende av att varje medlemsstat antar lämpliga nationella bestämmelser mot skatteundandragande enligt förfarandet i artikel 27 i sjätte direktivet.(71) Om det synsättet godtogs skulle det gemensamma mervärdesskattesystemet bli ett säregt rättsligt område, där praktiskt taget allt slags opportunistiskt beteende av skattskyldiga personer som utnyttjade den direkta ordalydelsen av bestämmelserna på området för att otillbörligt uppnå skatteförmåner gentemot skattemyndigheterna skulle behöva godtas, såvida inte medlemsstaterna i förväg hade vidtagit lagstiftningsåtgärder för att förbjuda sådant beteende.

77. Sammanfattningsvis ser jag ingen anledning att inte tolka mervärdesskattereglerna i enlighet med den allmänna principen om förbud mot missbruk av gemenskapsrätten. Det är sant att skatterätten ofta domineras av en berättigad hänsyn till rättssäkerheten, som i synnerhet härrör från behovet av att säkerställa förutsebarhet vad gäller de ekonomiska förpliktelser som åläggs skattebetalarna samt principen ingen beskattning utan representation. En komparativ analys av medlemsstaternas rättsliga bestämmelser är dock tillräcklig för att klargöra att sådana hänsyn inte utesluter att vissa allmänna bestämmelser och vaga begrepp används inom det skatterättsliga området för att undvika otillbörligt skatteundandragande.(72) Rättssäkerheten måste vägas mot andra värden i rättssystemet. Skatterätten bör inte bli någon sorts rättslig "Vilda västern", där praktiskt taget varje slags opportunistiskt beteende måste godtas så länge det är förenligt med en strängt formalistisk tolkning av de relevanta skattebestämmelserna och lagstiftaren inte uttryckligen har vidtagit åtgärder för att förhindra sådant beteende.

78. Artikel 27 i sjätte direktivet utesluter inte att en princip om missbruk kan användas vid tolkningen av de gemensamma mervärdesskattereglerna. Det är sant att medlemsstaterna enligt domstolens fasta rättspraxis är skyldiga att följa samtliga bestämmelser i sjätte direktivet och inte får utnyttja en bestämmelse som avviker från direktivets struktur gentemot en skattskyldig person såvida inte denna avvikelse har införts i enlighet med artikel 27.(73) Behovet av att förhindra skatteflykt eller skatteundandragande kan således inte rättfärdiga att *nationella åtgärder* vidtas som avviker från direktivet annat än enligt det förfarande som föreskrivs i dess artikel 27.(74) Vidare tillåts endast avvikelser som står i proportion till och är nödvändiga för att uppnå de mål som uttryckligen omnämns i artikel 27.(75)

79. Förbudet mot missbruk av gemenskapsrätten innebär inte, om det betraktas som en tolkningsprincip, några avvikelser från bestämmelserna i sjätte direktivet. Följden av att det tillämpas blir att den rättsliga bestämmelsen *såsom den tolkas* inte kan anses ge upphov till

rättigheten i fråga, eftersom den rättighet som görs gällande uppenbart inte omfattas av målsättningarna och syftena med den bestämmelse som åberopas på ett otillbörligt sätt. Det skall i detta avseende särskilt framhållas att tillämpningen av denna tolkningsprincip inte medför att de ekonomiska verksamheter som utförs bör bortses ifrån i mervärdesskattehänseende eller lämnas utanför sjätte direktivets tillämpningsområde. En tolkning av sjätte direktivet enligt denna princip måste ofrånkomligen få den mest uppenbara följd som man kan vänta sig inom juridisk tolkning, nämligen att rättigheten i fråga i själva verket inte föreligger, tvärtemot den rättsliga bestämmelsens direkta ordalydelse. Om denna tolkning medför någon typ av avvikelse är det i så fall endast från bestämmelsens formulering, inte från bestämmelsen i sig, vilken består av mer än sitt rent bokstavliga innehåll. Dessutom tar tillämpningen av denna *gemenskapsrättsliga* tolkningsprincip fullt ut hänsyn till den målsättning om enhetlig tillämpning av mervärdesskattereglerna i samtliga medlemsstater som ligger bakom de villkor och begränsningar som föreskrivs i artikel 27 vad gäller förfarandet när nationella åtgärder skall vidtas för att förhindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

80. Det finns följaktligen ingen motsättning mellan tillämpningen av den gemenskapsrättsliga tolkningsprincip som förbjuder missbruk inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt och det förfarande som föreskrivs i artikel 27 för hur medlemsstaterna kan införa särskilda åtgärder som *avviker* från sjätte direktivet i syfte att förhindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

81. Jag håller inte heller med om den invändning som anförts av vissa av klagandena, att en sådan gemenskapsrättslig tolkningsprincip om förbud mot missbruk inte kan tillämpas på avdragsrätt för mervärdesskatt, eftersom den rätten grundar sig på de nationella bestämmelser varigenom sjätte direktivet genomförs. Avdragsrätten grundar sig på sjätte direktivet. Det är en gemenskapsrättighet vars rättsliga grund är artikel 17 i sjätte direktivet och vars innehåll inte ger medlemsstaterna något skön vid genomförandet.(76) Om syftet med dessa gemenskapsrättsliga bestämmelser uppges vara att uppnå vissa mål och resultat skall de nationella genomförandebestämmelserna tolkas och tillämpas av nationella myndigheter i enlighet med dessa syften.(77) Såttillvida som avsikten med denna gemenskapsrättsliga tolkningsprincip är att säkerställa att syftena och målsättningarna med gemenskapsrätten, och särskilt med de bestämmelser i sjätte direktivet där avdragsrätt för mervärdesskatt stadgas, inte förvanskas, skall denna tolkningsmetod även följas av nationella myndigheter när de tillämpar sina nationella bestämmelser om avdrag för ingående skatt.(78) Jag håller vidare med kommissionen i dess anmärkning att det är oväsentligt att ett missbruksbegrepp utvecklats av domstolen exempelvis i domen i målet Emsland-Stärke, i ett sammanhang där det rörde sig om en förordning och ett fall med gemenskapsfonder, och inte om sjätte direktivet. Vad som är relevant är att mervärdesskatt regleras genom ett enhetligt system vars bestämmelser bör tolkas på ett enhetligt sätt. Jag bör påpeka att domstolen redan i domen i målet Gemeente Leusden uttryckligen hänvisade till det missbruksbegrepp som hade formulerats i domen i målet Emsland-Stärke när den tog ställning till missbruksbegreppet i samband med sjätte direktivet.(79)

82. De främsta svårigheterna med och invändningarna mot att tillämpa en sådan tolkningsprincip på sjätte direktivet rör utformningen av de kriterier som skall användas inom detta specifika område. Rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar måste därvid beaktas.

3. Utformningen av det gemenskapsrättsliga missbruksbegreppet såsom det skall tillämpas på mervärdesskattesystemet, i enlighet med rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för skattebetalarnas berättigade förväntningar

83. Kriterierna för tillämpning av tolkningsprincipen om förbud mot missbruk av

gemenskapsrätten inom mervärdesskatteområdet måste utformas med hänsyn tagen till de särskilda kännetecknen och principerna inom detta harmoniserade system. Det test för att bedöma missbruk som formulerades i domen i målet Emsland-Stärke ger avsevärd vägledning i det avseendet, men mervärdesskattens särart som en skatt av objektiv karaktär betyder att en automatisk överföring inte kan rekommenderas. Det måste vidare betraktas som fullständigt naturligt att det inte finns något enhetligt test för tillämpningen av principen om förbud mot missbruk inom alla områden av gemenskapsrätten – liksom är fallet inom alla nationella rättssystem.(80)

84. Att definiera räckvidden av denna gemenskapsrättsliga princip, såsom den skall tillämpas på det gemensamma mervärdesskattesystemet, är i slutändan en fråga om att fastställa gränserna för tolkningen av de bestämmelser i mervärdesskattedirektiven som ger upphov till vissa rättigheter för skattskyldiga personer. En objektiv bedömning av förbudet mot missbruk skall i detta avseende vägas mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, som även dessa "utgör en del av gemenskapens rättsordning"(81) och skall beaktas vid tolkningen av bestämmelserna i sjätte direktivet.(82) Det framgår av dessa principer att skattebetalarna måste ha rätt att få veta i förväg hur deras skattemässiga situation kommer att se ut och att de därför skall kunna förlita sig på den direkta innebörden av ordalydelsen i mervärdesskattelagstiftningen.(83)

85. Det framgår vidare av domstolens fasta rättspraxis, vilken överensstämmer med den ståndpunkt som är allmänt accepterad bland medlemsstaterna vad gäller skatter, att det är tillåtet för skattebetalarna att strukturera sin affärsverksamhet med avsikt att begränsa sin skatt. I domen i målet BLP Group slog domstolen fast att "en företagares val mellan skattefria transaktioner och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, exempelvis överväganden av skatterättslig natur avseende reglerna för mervärdesskatten".(84) Det finns ingen rättslig skyldighet att driva en affärsverksamhet på ett sådant sätt att statens skatteintäkter maximeras. Den grundläggande principen är frihet att välja det minst beskattade sättet att göra affärer i syfte att minimera kostnaderna.(85) Å andra sidan existerar en sådan valfrihet endast inom ramen för de rättsliga möjligheter som ges enligt mervärdesskattereglerna. Det normativa målet med principen om förbud mot missbruk inom mervärdesskattesystemet är just att definiera vilka valmöjligheter som skattskyldiga personer har enligt de gemensamma mervärdesskattereglerna. En sådan definition måste ta rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för skattebetalarnas berättigade förväntningar i beaktande.

86. I enlighet med dessa principer skall räckvidden av den gemenskapsrättsliga tolkningsprincipen om förbud mot missbruk av mervärdesskattereglerna avgränsas på ett sådant sätt att den legitima handeln inte påverkas. En sådan potentiellt negativ inverkan kan dock undvikas om förbudet mot missbruk anses betyda att den rättighet som den skattskyldige gör gällande endast bortfaller om den aktuella ekonomiska verksamhet som utförs inte har någon annan objektiv förklaring än att ge upphov till rättigheten i fråga gentemot skattemyndigheten och att ett erkännande av denna rättighet skulle strida mot de syften och resultat som eftersträvas genom de aktuella bestämmelserna i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Ekonomisk verksamhet av detta slag, även om den inte är rättsstridig, förtjänar inte att skyddas genom de gemenskapsrättsliga principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar, eftersom dess enda troliga syfte är att undergräva målsättningarna med själva rättssystemet.

87. Jag anser därför att det gemenskapsrättsliga begreppet missbruk, såsom det skall tillämpas inom mervärdesskattesystemet, bygger på ett test som innefattar två villkor. Båda dessa villkor måste vara uppfyllda för att ett missbruk av gemenskapsrätten inom detta område skall kunna konstateras. Det första motsvarar den subjektiva faktor som domstolen nämner i domen i målet Emsland-Stärke, men den är endast subjektiv såtillvida som målsättningen med den är att utröna

syftet med verksamheterna i fråga. Detta syfte – som inte får förväxlas med den subjektiva avsikten hos deltagarna i dessa verksamheter – skall avgöras objektivt på grundval av att verksamheten inte har något annat ekonomiskt rättfärdigande än att tillskapa en skatteförmån. Detta villkor kan följaktligen betraktas som ett *självständighetsvillkor*. De nationella myndigheterna skall, när de tillämpar detta, avgöra huruvida verksamheten i fråga har någon självständig grund som, bortsett från skattehänsyn, innebär ett visst ekonomiskt berättigande under omständigheterna i det aktuella fallet.

88. Det andra villkoret i det föreslagna testet motsvarar den så kallade objektiva faktorn i domen i målet Emsland-Stärke. Detta är i själva verket ett teleologiskt villkor, varigenom syftena och målsättningarna med de gemenskapsbestämmelser som påstås missbrukas jämförs med det syfte och de resultat som har uppnåtts genom verksamheten i fråga. Detta andra villkor är betydelsefullt, inte bara för att det bildar den standard utifrån vilken syftet med och resultaten av verksamheten i fråga skall utvärderas, utan också för att det utgör en säkerhetsventil för de fall då det enda syftet med verksamheten visserligen kan vara att minska skatten men där detta i själva verket är en följd av ett val mellan olika skattesystem som gemenskapslagstiftaren avsåg att tillåta. När det således inte finns någon motsättning mellan ett erkännande av den skattskyldiges anspråk och de målsättningar och resultat som eftersträvas genom de rättsliga bestämmelser som åberopas är det inte fråga om något missbruk.

89. Förbudet mot missbruk, sett som en tolkningsprincip, är inte längre relevant när den ekonomiska verksamhet som utförs kan förklaras på annat sätt än som ett sätt att erhålla skatteförmåner gentemot skattemyndigheterna. Att under sådana omständigheter tolka en rättslig bestämmelse så, att den inte ger upphov till en sådan förmån, på grundval av en oskriven allmän princip, skulle ge skattemyndigheterna ett alltför stort utrymme att bestämma vilket av syftena med en viss transaktion som skall anses överväga. Det skulle leda till en betydande osäkerhet kring legitima val som ekonomiska aktörer gör och skulle påverka ekonomiska verksamheter som klart förtjänar skydd, förutsatt att de åtminstone i viss utsträckning motiveras av normala affärssyften.

90. Rimligen måste en möjlighet lämnas öppen för att även i sådana fall då verksamheter motiveras utifrån en blandning av skattemässiga och andra hänsyn kunna införa ytterligare begränsningar av anspråk som grundar sig på verksamheter som i varierande grad men till övervägande del syftar till att uppnå skatteförmåner. Detta kommer dock att fordra att lämpliga nationella lagstiftningsåtgärder vidtas. Enbart tolkning kommer inte att vara tillräckligt. Sådana åtgärder skulle kunna innefatta mer allmänna bestämmelser mot skatteundandragande av det slag som har antagits i vissa medlemsstater, tillämpliga bland annat på mervärdesskatt, vilka kan skilja sig åt, i antingen räckvidd, metod eller verkan, från hur den gemenskapsrättsliga tolkningsprincipen om förbud mot missbruk tillämpas inom mervärdesskatteområdet.⁽⁸⁶⁾ Sådan lagstiftning måste i alla händelser vara förenlig med förfarandet i artikel 27 och de begränsningar som i detta avseende har fastställts av domstolen.⁽⁸⁷⁾

91. På grundval av denna bedömning anser jag således att det finns en gemenskapsrättslig tolkningsprincip om förbud mot missbruk av gemenskapsbestämmelser, vilken även är tillämplig på sjätte direktivet. Enligt denna princip skall bestämmelserna i sjätte direktivet tolkas så, att dessa inte ger upphov till de rättigheter som de utifrån sin direkta ordalydelse kan tyckas göra, förutsatt att två objektiva villkor är uppfyllda: för det första att de syften och resultat som eftersträvas genom de rättsliga bestämmelser som formellt ger upphov till den åberopade skatteförmånen skulle motverkas om denna rättighet erkändes, och för det andra att den åberopade rättigheten härrör från ekonomisk verksamhet som inte objektivt kan förklaras annat än som ett sätt att tillskapa den rättighet som görs gällande.

4. Syftet med bestämmelserna i sjätte direktivet rörande avdragsrätten och deras tolkning i

enlighet med principen om förbud mot missbruk av gemenskapsrätten

92. Förevarande tre mål rör ett påstått missbruk av de gemenskapsbestämmelser som ger upphov till en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Enligt det test för missbruk som har beskrivits ovan är det nödvändigt att för det första avgöra syftena och målsättningarna med de bestämmelser i sjätte direktivet som styr avdragsrätten. De nationella domstolarna kan sedan fastställa huruvida dessa syften skulle uppnås om klagandena hade rätt att dra av eller återfå ingående mervärdesskatt under de omständigheter under vilka de hävdar denna rätt.

93. Det framgår klart av artikel 17.2 i sjätte direktivet, läst *e contrario*, att när en skattskyldig person utför tillhandahållanden som är undantagna från mervärdesskatt, har han ingen rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som han har betalat med avseende på varor eller tjänster som har använts för dessa skattebefriade tillhandahållanden.(88) Domstolen har i detta avseende även slagit fast att avdragsrätten "förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna".(89) Det är inte tillräckligt att de endast indirekt är kopplade till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner, eftersom det skulle fordra att den skattskyldiges slutmål beaktas, vilket måste anses som irrelevant i detta avseende.(90) Den skattskyldiges rätt att från den utgående mervärdesskatten dra av den ingående mervärdesskatt som han tvingats betala till följd av de skattepliktiga tillhandahållandena är en naturlig följd av neutralitetsprincipen.(91) Mervärdesskatt är i praktiken en indirekt allmän skatt på konsumtion avsedd att bäras av de enskilda konsumenterna.(92) På motsvarande sätt krävs enligt samma princip att en skattskyldig person *inte får* tillåtas dra av eller återfå den ingående mervärdesskatt som betalats med avseende på tillhandahållanden som mottagits för dennes skattebefriade transaktioner. Om ingen mervärdesskatt tas ut för de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av skattskyldiga personer, är syftet med bestämmelserna i sjätte direktivet att förhindra dem från att återfå motsvarande ingående mervärdesskatt. Detta får den konsekvens som kommissionen betonade vid den muntliga förhandlingen, nämligen att undantag från mervärdesskatt i den mening som avses i sjätte direktivet inte betyder att sjätte direktivet var avsett att helt befria slutkonsumenten från all beskattning.(93)

94. I de tre mål som är under prövning här framgår dock av begäran om förhandsavgörande i respektive mål att skattskyldiga personer som, enligt syftena med det nyss beskrivna systemet för avdrag för mervärdesskatt, inte borde ha möjlighet att dra av eller återfå ingående skatt utom för en begränsad andel av sina kostnader i praktiken har genomfört upplägg som har gjort det möjligt för dem att kringgå det utfallet och återfå ingående mervärdesskatt fullt ut. I målet BUPA, som är något annorlunda, tycks det upplägg som valts i praktiken ge BUPA möjlighet att fortsätta dra nytta av den skattebefrielse som upphörde att gälla i Förenade kungariket från och med den 1 januari 1998 och ersattes med ett system med undantag utan avdragsrätt.(94)

95. Det måste i alla händelser ankomma på de nationella domstolarna att fastställa huruvida det är förenligt med de ovan utpekade syftena och målen som eftersträvas genom de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet att erkänna en rätt att dra av eller återfå ingående mervärdesskatt för de skattskyldiga personer som hävdar en sådan rätt i förevarande mål. Om de nationella domstolarna konstaterar att dessa syften endast delvis har uppnåtts – såtillvida som de skattskyldiga personer som befriats från skatt har rätt att återfå en viss andel av den ingående mervärdesskatt de har ådragit sig – skall avdragsbestämmelserna i sjätte direktivet tolkas så, att de innebär en rätt för de berörda skattskyldiga personerna att dra av ingående skatt uppgående till just denna andel. Så tycks vara fallet i målen Halifax och Huddersfield, då båda dessa delvis skattebefriade enheter tydligen hade rätt att återfå ingående mervärdesskatt, om än endast i begränsad utsträckning, enligt den tillämpliga bestämmelsen om avdragsgill andel.

96. Beträffande det andra villkoret vid tolkningen av principen om förbud mot missbruk av

gemenskapsrätten ankommer det också på de nationella domstolarna att avgöra huruvida, i de mål som de skall ta ställning till, de ekonomiska verksamheter som de berörda skattskyldiga personerna utförde har något annat syfte än att ge upphov till en skatteförmån. De nationella domstolarna måste med andra ord avgöra huruvida verksamheterna i fråga kan anses ha ett självständigt ekonomiskt berättigande som inte är kopplat till syftet att enbart undvika eller skjuta upp betalning av mervärdesskatt.

97. Om de nationella domstolarna i dessa mål konstaterar att dessa två villkor är uppfyllda, måste de dra den slutsatsen att de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet om rätten att dra av eller återfå ingående mervärdesskatt, rätt tolkade i enlighet med principen om förbud mot missbruk av gemenskapsrätten, inte medför en sådan rätt eller endast delvis gör det.

5. Tolkeningen av artikel 10.2 i sjätte direktivet i den mån det är relevant för målet BUPA

98. Som avslutning på min bedömning skall jag ta upp vissa särskilda aspekter av målet BUPA som, enligt min mening, förtjänar att behandlas för sig mot bakgrund av artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet.

99. I målet BUPA gör förfarandena i fråga i praktiken det enklare att återfå ingående skatt för inköp av varor under en tidsperiod då någon sådan rätt inte längre förelåg. Avtalen om förskottsbetalning har därvid en central roll i att säkerställa att det valda upplägget för att uppnå maximalt resultat i mervärdesskattehänseende lyckas. Jag skulle i detta avseende vilja påpeka att avtalen om förskottsbetalning, såsom framgår av begäran om förhandsavgörande, innehåller uttryckliga hänvisningar till vilka som helst av de "läkemedel [eller proteser] som BHL [eller GDL] kan tänkas vilja köpa" bland dem som beskrivs i allmänna termer i de förteckningar som bilagts avtalen om förskottsbetalning. Inte nog med att dessa läkemedel och proteser skall specificeras av BHL eller GDL i framtiden, utan endera parten har dessutom rätt att ensidigt häva avtalet. En sådan uppsägning medför fullständig återbetalning av samtliga belopp som har betalats i förskott och ännu inte har förbrukats genom köp av läkemedel eller proteser.

100. I artikel 10.2 andra stycket hänvisas till situationer då "en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda". Detta andra stycke i artikel 10.2 innebär rätt tolkat, enligt min mening, att för att en betalning a conto för varor eller tjänster skall omfattas av denna bestämmelse, måste dessa specifika varor eller tjänster ha identifierats när betalningen a conto äger rum. Enbart betalning a conto för varor som har angetts i allmänna termer i en förteckning, från vilken köparen i framtiden kan välja en eller flera artiklar – eller inga alls – under sådana omständigheter att köparen har rätt att ensidigt när som helst häva avtalet och återfå den outnyttjade behållningen av gjorda förskottsbetalningar, räcker inte för att en sådan förskottsbetalning skall kunna anses som betalning a conto i den mening som avses i artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet. Under dessa omständigheter omfattas avtal om förskottsbetalning såsom de som är i fråga i målet BUPA, i den mån den nationella domstolen materiellt kan karakterisera dem som avtal om framtida köp i den mening som beskrivs ovan, inte av artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet.

101. Skulle den nationella domstolen däremot finna att de faktiska omständigheterna i målet BUPA är oförenliga med den tolkning av artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet som föreslås här, är det ändå möjligt att bedöma missbruket av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna rörande rätten att dra av ingående mervärdesskatt. Som jag ser det föreligger ett sådant missbruk om det upplägg med förskottsbetalning som genomfördes i målet BUPA ingicks utan annan förklaring, under omständigheter som den nationella domstolen objektivt skall bedöma, än att åstadkomma ett faktiskt resultat som motverkar de mål som eftersträvas genom de gemensamma bestämmelser om avdragsrätt för mervärdesskatt som är tillämpliga efter den 1 januari 1998, det vill säga undantag från skatt utan avdragsrätt.

IV – Förslag till avgörande

102. Mot bakgrund av vad som ovan anförts anser jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av VAT and Duties Tribunal (London), High Court och VAT and Duties Tribunal (Manchester) på följande sätt:

I målen C-255/02 och C-223/03:

1. Begreppen "ekonomisk verksamhet" och "tillhandahållande" som utförs av en "skattskyldig person i denna egenskap" skall vid tillämpningen av artiklarna 2 och 4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, tolkas så, att var och en av transaktionerna i fråga skall bedömas objektivt och i sig. Det faktum att ett tillhandahållande utförs enbart i syfte att erhålla en skatteförmån är i detta avseende oväsentligt.

2. Sjätte direktivet skall tolkas så, att det inte medför en rätt för en skattskyldig person att dra av eller återfå ingående mervärdesskatt, i enlighet med den gemenskapsrättsliga tolkningsprincipen om förbud mot missbruk av gemenskapsrättsliga bestämmelser, om två objektiva villkor befinns vara uppfyllda, under omständigheter som de nationella domstolarna skall bedöma: för det första att de syften och resultat som eftersträvas genom de rättsliga bestämmelser som formellt ger upphov till rättigheten skulle motverkas om rättigheten faktiskt erkändes, och för det andra att den åberopade rättigheten härrör från ekonomisk verksamhet som inte objektivt kan förklaras annat än som ett sätt att tillskapa den rättighet som görs gällande.

I mål C-419/02:

1. Begreppen "ekonomisk verksamhet" och "tillhandahållande" som utförs av en "skattskyldig person i denna egenskap" skall vid tillämpningen av artiklarna 2 och 4 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, tolkas så, att var och en av transaktionerna i fråga skall bedömas objektivt och i sig. Det faktum att ett tillhandahållande utförs enbart i syfte att erhålla en skatteförmån är i detta avseende oväsentligt.

2. Artikel 10.2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att när betalning sker a conto för ospecificerade varor som har angetts i allmänna termer i en förteckning, från vilken köparen i framtiden kan välja en eller flera artiklar – eller inga alls – under sådana omständigheter att köparen i alla händelser har rätt att ensidigt när som helst häva avtalet och återfå behållningen av de belopp som har betalats men ännu inte har använts för köp av varor som finns upptagna i förteckningen och inte har specificerats av köparen, skall en sådan betalning inte anses ha skett "a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda" i den mening som avses i artikel 10.2 andra stycket, varför mervärdesskatt inte kan "tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet".

1 – Originalspråk: portugisiska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – I dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18).

4 – I dess lydelse före ändring enligt rådets direktiv 2004/7/EG av den 20 januari 2004 (EUT L 27, s. 44).

5 – Enligt artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet skall den avdragsgilla andelen av den ingående skatten bestämmas varje år.

6 – Enligt denna artikel får "[u]ndantag med återbetalning av skatt som erlagts i föregående led, och reducerade skattesatser som är lägre än den minimiskattesats som lagts fast i artikel 12.3 vad gäller de reducerade skattesatser som var i kraft den 1 januari 1991 och som står i överensstämmelse med gemenskapslagstiftningen och uppfyller de villkor som stadgas i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967, ... bibehållas".

7 – I section 6.4 i VAT Act 1994 (1994 års mervärdesskattelag) föreskrivs på liknande sätt att "om leverantören, före den tidpunkt som är tillämplig enligt andra eller tredje punkten ovan, utfärdar en mervärdesskattefaktura avseende leveransen eller om han, före den tidpunkt som är tillämplig enligt andra punkten a) eller b) eller tredje punkten ovan, mottar betalning för leveransen, skall denna, i den utsträckning den omfattas av fakturan eller betalningen, anses äga rum vid den tidpunkt då fakturan utfärdas eller betalningen mottas". Vidare stadgas i section 10.2 i VAT Act 1994 att "skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. ... Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet".

8 – Enligt artikel 13 C a får "[m]edlemsstaterna ... medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall: ... Utarrendering och uthyrning av fast egendom".

9 – I enlighet, således, med artikel 17.2 i sjätte direktivet.

10 – Så är fallet trots att domstolen i Manchester inte behandlar problemen som en fråga om tolkningen av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet utan snarare som en fråga om tillämpning av gällande rätt på de faktiska omständigheterna i målet, vilket tveklöst är en uppgift som är förbehållen de nationella domstolarna.

11 – Den frågan behandlades inte av domstolen i Manchester i mål C-223/03 (Huddersfield), eftersom den enligt begäran om förhandsavgörande redan hade ställts till EG-domstolen i mål C-255/02 (Halifax). Domstolen i Manchester överlät därför åt EG-domstolen behandla detta spörsmål och ansåg det överflödigt att begära ett förhandsavgörande rörande den frågan specifikt.

12 – Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkt 15.

13 – Se exempelvis domen i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 19, av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 8, av den 4 december 1990, Van Tiem (REG 1990, s. I-4363), punkt 17, och av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 42.

14 – Domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 19, och kommissionen mot Frankrike, punkt 15.

15 – Domen i det ovannämnda målet 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkt 8.

16 – Domen i det ovannämnda målet 235/85, kommissionen mot Nederländerna, punkt 8. Se även domar av den 12 september 2000 i mål C-408/97, kommissionen mot Nederländerna (REG 2000, s. I-6417), punkt 25, mål C-260/98, kommissionen mot Grekland (REG 2000, s. I-6537), punkt 26, mål C-259/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 41, mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 29, och mål C-276/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-6251), punkt 31.

17 – Exempelvis dom av den 22 februari 1984 i mål 70/83, Kloppenburg (REG 1984, s. 1075; svensk specialutgåva, volym 7, s. 533), punkt 11, av den 15 december 1987 i mål 348/85, Danmark mot kommissionen (REG 1987, s. 5225), punkt 19, av den 1 oktober 1998 i mål C-209/96, Förenade kungariket mot kommissionen (REG 1998, s. I-5655), punkt 35, av den 22 november 2001 i mål C-301/97, Nederländerna mot rådet (REG 2001, s. I-8853), punkt 43, och av den 29 april 2004 i mål C-17/01, Sudholz (REG 2004, s. I-0000), punkt 34.

18 – Se domar av den 15 december 1987 i mål 325/85, Irland mot kommissionen (REG 1987, s. 5041), punkt 18, och i mål 326/85, Nederländerna mot kommissionen (REG 1987, s. 5091), punkt 24, samt domen i det ovannämnda målet Sudholz, punkt 34, och dom av den 9 juli 1981 i mål 169/80, Gondrand Frères och Garancini (REG 1981, s. 1931), punkt 17.

19 – Förenade kungarikets regering har i detta avseende hänvisat till domar av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), och i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515), samt dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer (REG 1998, s. I-3369).

20 – Se exempelvis domarna i de ovannämnda målen Rompelman, punkt 19, och Fischer, punkt 27. Se punkt 12 i generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande inför dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop Siberië (REG 1999, s. I-3971).

21 – Dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Senta Einberger (REG 1984, s. 1177; svensk specialutgåva, volym 7, s. 541), och av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange (REG 1993, s. I-4677), punkt 16, domarna i de ovannämnda målen Happy Family, punkt 20, och Mol, punkt 18, dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead (REG 1998, s. I-3257), domen i det ovannämnda målet Coffeeshop Siberië, punkterna 14 och 21, och dom av den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Salumets m.fl. (REG 2000, s. I-4993), punkt 19.

22 – Domarna i de ovannämnda målen Happy Family, punkt 20, och Mol, punkt 18.

23 – Domarna i de ovannämnda målen Coffeeshop Siberië, punkt 21, Lange, punkt 12, Fischer,

punkt 20, och Salumets m.fl., punkterna 19 och 20.

24 – Domarna i de ovannämnda målen Senta Einberger och Happy Family, punkt 23, samt dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann (REG 1990, s. I-4477; svensk specialutgåva, volym 10, s. 591), punkt 20.

25 – Förenade kungarikets regering har i alla händelser uttryckligen medgett i sitt yttrande att transaktionerna, trots att deras syfte var skatteundandragande, inte är olagliga.

26 – Dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395), och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I-5965).

27 – Förenade kungariket har i detta avseende hänvisat till dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust (REG 1996, s. I-3013), punkterna 31–36, och av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments (REG 1991, s. 3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. 227), punkt 13.

28 – Domstolen slog fast att restaurangverksamhet skall betraktas som tillhandahållande av tjänster, eftersom den kännetecknas av ett antal led och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen (domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).

29 – Domstolen slog fast att "drift av en golfbana i allmänhet inte bara [innebär] att mark passivt ställs till förfogande utan även att en rad kommersiella aktiviteter genomförs, såsom att den som tillhandahåller tjänsten ständigt övervakar, administrerar och underhåller anläggningen, ställer andra anläggningar till förfogande etcetera". Därför kan själva uthyrningen av golfbanan, förutom under mycket speciella omständigheter, inte anses vara den dominerande aspekten av den tjänst som tillhandahålls (domen i det ovannämnda målet Stockholm Lindöpark, punkt 26).

30 – Domstolen slog fast att upplåtelsen av denna rätt, utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknade transaktionen i fråga, inte utgjorde uthyrning av fast egendom. Besittningen av platsen i lokalen var endast ett medel för att utföra den tjänst som utgjorde syftet med avtalet, "det vill säga att säkerställa rätten till försäljning med ensamrätt av cigaretter i lokalen genom att installera och underhålla automater i utbyte mot en procentuell andel av vinsten" (domen i det ovannämnda målet Sinclair Collis, punkterna 30 och 31).

31 – Se *a fortiori* resonemanget i domen i det ovannämnda målet Coffeeshop Siberië, punkt 22. Domstolen slog där fast att även om brottslig verksamhet skulle medföra att en uthyrning blev olaglig, skulle det inte förändra uthyrningens karaktär av en ekonomisk verksamhet som omfattas av sjätte direktivet.

32 – Dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517).

33 – Domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 27.

34 – Domen i det ovannämnda målet Enkler, punkt 29.

35 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321).

36 – Dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO (REG 1996, s. I-857).

37 – Domarna i de ovannämnda målen INZO, punkt 24, och Breitsohl, punkt 39, samt dom av den 21 mars 2000 i mål C-110/98, Gabalfrisa (REG 2000, s. I-1577).

38 – Se i detta avseende även dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group (REG 1995, s. I-983), punkt 24. Förenade kungariket har helt riktigt hävdats att mervärdesskatt skall tas ut i enlighet med den faktiska ekonomiska situationen och att det yttre intrycket inte är avgörande. Det har därvid åberopats dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), vari ett dotterbolag i Förenade kungariket som ägdes till 100 procent av ett danskt moderbolag, genom vilket det tillhandahöll sina tjänster i Förenade kungariket, ansågs utgöra ett fast driftställe för det danska moderbolaget i Förenade kungariket i den mening som avses i artikel 9.1 i sjätte direktivet. Det konstaterades vidare att detta anknytningsmoment hade företrädde framför den plats där leverantören hade etablerat sin rörelse. I det sammanhanget befanns dotterbolaget, med hänsyn till den faktiska ekonomiska situationen, endast biträda det danska moderbolaget. Avsikten med domen i målet DFDS var dock inte alls att fastställa att verksamheter av en objektivt sett ekonomisk karaktär inte skulle omfattas av sjätte direktivet bara därför att de inleddes och utfördes i överenskommelse mellan en skattskyldig person och andra juridiska personer som till fullo stod under dennes kontroll i syfte att undandra sig mervärdesskatt. Domen i det målet kan inte läggas till grund för att hävda att transaktioner som objektivt sett är ekonomiska till sin karaktär inte skall omfattas av sjätte direktivet.

39 – Den var dessutom ett centralt moment i upplägget för skatteundandragande, såtillvida som den täckte samtliga tillhandahållanden från LPDS under det relevanta beskattningsåret, vilka gav LPDS rätt att begära återbetalning av den ingående mervärdesskatt som under samma period hade tagits ut av CWPI för de byggtjänster som LPDS tillhandahöll.

40 – Se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkterna 16–18, av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I-4177), punkt 29, och av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I-6663), punkt 30.

41 – Se exempelvis dom av den 3 december 1974 i mål 33/74, Van Binsbergen (REG 1974, s. 1299; svensk specialutgåva, volym 2, s. 379), punkt 13, av den 3 februari 1993 i mål C-148/91, Veronica (REG 1993, s. I-487; svensk specialutgåva, volym 14, s. 17), punkt 12, av den 5 oktober 1994 i mål C-23/93, TV10 (REG 1994, s. I-4795; svensk specialutgåva, volym 16, s. 159), punkt 21, beträffande friheten att tillhandahålla tjänster, av den 21 juni 1988 i mål 39/86, Lair (REG 1988, s. 3161; svensk specialutgåva, volym 9, s. 475), punkt 43, rörande fri rörlighet för arbetstagare, och av den 10 januari 1985 i mål 229/83, Leclerc (REG 1985, s. 1; svensk specialutgåva, volym 8, s. 1), punkt 27, om fri rörlighet för varor. Vidare erkände domstolen i dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors (REG 1979, s. 399; svensk specialutgåva, volym 4, s. 297), punkt 25, som gällde fri rörlighet för personer och etableringsfrihet, uttryckligen ”att en medlemsstat kan ha ett legitimt intresse av att hindra vissa av sina medborgare från att, genom missbruk av de möjligheter som har skapats genom fördraget, undandra sig tillämpningen av deras egen nationella lagstiftning”. Se även senare upprepningar i dom av den 3 oktober 1990 i mål C-61/89, Bouchoucha (REG 1990, s. I-3551), punkt 14, och av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh (REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. 19), punkt 24.

42 – Dom av den 2 maj 1996 i mål C-206/94, Palletta (REG 1996, s. I-2357), punkt 24.

43 – Dom av den 11 oktober 1977 i mål 125/76, Cremer (REG 1977, s. 1593), punkt 21.

44 – Dom av den 3 mars 1993 i mål C-8/92, General Milk Products (REG 1993, s. I-779), punkt 21. Se även, beträffande den gemensamma jordbrukspolitiken, dom av den 27 oktober 1981 i mål 250/80, Schumacher (REG 1981, s. 2465), punkterna 16 och 18, där domstolen valde ett typiskt

teleologiskt angreppssätt och inte behövde beakta principen om missbruk av rättigheter.

45 – Se dom av den 12 maj 1998 i mål C-367/96, Kefalas (REG 1998, s. I-2843), punkterna 20 och 28, och av den 23 mars 2000 i mål C-373/97, Diamantis (REG 2000, s. I-1705), punkt 33.

46 – Dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459), punkt 24. Se vidare, beträffande påstått missbruk av etableringsrätten, dom av den 30 september 2003 i mål C-167/01, Inspire Art (REG 2003, s. I-10155), punkt 136, och även dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkterna 41 och 45.

47 – Domstolen har också haft att bedöma, exempelvis i de ovannämnda målen Kefalas och Diamantis, problemet med nationella domstolars tillämpning av nationella bestämmelser om missbruk av rättigheter på ett sätt som begränsar utövandet av rättigheter med grund i gemenskapsrätten.

48 – Se generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande i det ovannämnda målet Centros, punkt 20.

49 – Se bland annat domen i det ovannämnda målet Diamantis, punkt 33.

50 – Detta är uppenbart exempelvis i punkt 21 i domen i det ovannämnda målet Kefalas, där domstolen erkände nödvändigheten av regler "vid bedömningen av om en rättighet som följer av en gemenskapsbestämmelse har missbrukats".

51 – Se i detta avseende generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i det ovannämnda målet Kefalas, punkt 27, där han uttalade att "domstolen hittills [har] medgivit att civilrättsliga regler i varje nationell rättsordning tillämpas (oavsett om det rör sig om 'kringgående av lagen', 'skenavtal' eller, varför inte, 'missbruk av en rättighet') för att undvika att gemenskapsregler åberopas i vissa väl definierade fall".

52 – Den inställningen är tydlig exempelvis i domarna i de ovannämnda målen Palletta, punkt 25, Kefalas, punkterna 21 och 22, Diamantis, punkterna 34 och 35, och Centros, punkterna 24 och 25.

53 – I domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 25, slog domstolen fast att "de nationella domstolarna genom att stödja sig på objektiva omständigheter ... kan ta hänsyn till den berördes missbruk eller bedrägliga handlande för att, i förekommande fall, neka honom rätten enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser som har åberopats". De måste "emellertid, vid bedömningen av ett sådant agerande, beakta de syften som eftersträvas genom gemenskapsbestämmelserna i fråga".

54 – Se exempelvis domarna i de ovannämnda målen Kefalas, punkterna 24, 25 och 29, och Centros, punkterna 26, 27 och 30.

55 – Dom av den 14 december 2000 i mål C-110/99, Emsland-Stärke (REG 2000, s. I-11569).

56 – EGT L 317, s. 1.

57 – Domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 52.

58 – Domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 53.

59 – Se i detta avseende punkt 69 i generaladvokaten Albers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Emsland-Stärke: "Avgörande för bedömningen av rättsenligheten av de konkreta import- och exporttransaktionerna är således de tillämpliga bestämmelsernas syfte." Se

även punkt 52 i domen. Mer nyligen uttalade även generaladvokaten Tizzano i sitt förslag till avgörande inför dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen (REG 2004, s. I-0000), punkt 114, att det för att man skall kunna tala om missbruk av en viss rättighet skall "fastställas huruvida den berörda personen, när han har åberopat den gemenskapsbestämmelse genom vilken rättigheten i fråga ges, har hållit sig inom bestämmelsens anda och omfattning". I punkt 115 i förslaget till avgörande betonade han att utgångspunkten för bedömningen "således i huvudsak [är] huruvida syftet och målsättningen med den gemenskapsbestämmelse genom vilken rättigheten i fråga tilldelas har förvanskats".

60 – Domen i det ovannämnda målet Diamantis, punkt 33, dom av den 12 mars 1996 i mål C-441/93, Pafitis (REG 1996, s. I-1347), punkt 68, och domen i det ovannämnda målet Kefalas, punkt 22.

61 – Se i detta avseende domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 27, där domstolen, med hänsyn till syftet med att medge en etableringsrätt, slog fast att det faktum att en person bildar ett bolag i den medlemsstat som för honom förefaller ha de minst restriktiva bolagsrättsliga reglerna för att bilda filialer i andra medlemsstater inte i sig kan "anses utgöra ett missbruk av etableringsrätten". Vid avgränsningen av etableringsrättens räckvidd beaktades även den tidigare tolkning som domstolen hade gjort i detta avseende i dom av den 10 juli 1986 i mål 79/85, Segers (REG 1986, s. 2375), punkt 16.

62 – Se i detta avseende Kjellgren, A., "On the Border of Abuse", i *European Business Law Review* 2000, s. 192. Även i domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, där begreppet missbruk var mer fullödigt utvecklat, valde domstolen metoden att tolka de relevanta rättsliga bestämmelserna. Det är i detta hänseende symptomatiskt att domstolen i domslutet fastställde att "förordning (EEG) nr 2730/79 ... skall tolkas så, att ...". Vid bedömningen av ifrågavarande mål är det som jag ser det irrelevant huruvida principen i fråga gradvis får en ställning som en verklig, fristående, allmän gemenskapsrättslig princip, såsom har förespråkats av Simon, D. och Rigaux, A., i "La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit", *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, volym 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 – Som en kommentator har uttryckt saken (ovannämnda Kjellgren, "On the Border of Abuse", s. 193): "Domstolens teori om missbruk grundar sig i hög grad på tolkning av själva de aktuella gemenskapsbestämmelserna. Frågan om missbruk kommer därigenom att handla om huruvida det påstådda otillbörliga beteendet omfattas av bestämmelsens räckvidd." Se i detta avseende även generaladvokaten La Pergolas förslag till avgörande i det ovannämnda målet Centros, punkt 20.

64 – Hänvisningen till den subjektiva faktorn i domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke är dessutom fullt begriplig med tanke på omständigheterna i det specifika målet, där parterna i transaktionen redan från början avsåg att föra in varorna i gemenskapen på nytt och inte hade någon avsikt att exportera dem till Schweiz för gott. Den "u-sväng" som utfördes var endast en yttre fasad (om än en verklig sådan) som dolde en annorlunda verklighet, nämligen att parterna aldrig avsåg att varorna skulle lämna gemenskapen för gott. Förfarandet i målet Emsland-Stärke kan således betraktas som en skenmanöver, eftersom alla de berörda parterna hade en gemensam avsikt att de dokument som användes och de handlingar som utfördes inte i verkligheten skulle ge upphov till de rättsliga följder (rättigheter och skyldigheter) som de var tänkta att ge utomstående intryck av.

65 – Se domen i det ovannämnda målet Emsland-Stärke, punkt 50, vari missbruket i fråga bedöms som "rent formell utförsel från gemenskapens territorium enbart i syfte att erhålla exportbidrag". Domstolen har vid andra tillfällen objektivt beaktat det enda syftet med en viss

verksamhet eller ett visst agerande för att kunna bedöma om missbruk förelegat. Se exempelvis dom av den 10 januari 1985 i mål 229/83, *Leclerc mot Au blé vert* (REG 1985, s. 1; svensk specialutgåva, volym 8, s. 1), punkt 27, vari fastställdes att man inte kan hänvisa till gemenskapsrätten när varor "har exporterats *uteslutande* för att återimporteras i syfte att kringgå en lagstiftning som den i föreliggande fall" och domen i det ovannämnda målet *Lair*, punkt 43: "[N]är det framgår av objektiva omständigheter att en arbetstagare kommer till en medlemsstat enbart för att omfattas av studiebidragssystemet efter en mycket kort period av förvärvsverksamhet ... kan det fastställas att ett sådant missbruk inte omfattas av de berörda gemenskapsbestämmelserna."

66 – Jag noterar härvid att domstolen inte använde uttrycket missbruk av rättigheter i sin dom i det ovannämnda målet *Emsland-Stärke*. Domstolen valde i stället uttrycket missbruk. På motsvarande sätt har domstolen nyligen, återigen med hänvisning enbart till missbruk, i dom av den 14 januari 2004 i mål C-109/01, *Hacene Akrich* (REG 2004, s. I-9607), punkt 57, funnit att "missbruk" kommer att föreligga och att därför "[a]rtikel 10 i förordning nr 1612/68 ... inte [är] tillämplig när en unionsmedborgare och en medborgare i tredje land ingått skenäktenskap i syfte att kringgå bestämmelser om inresa och uppehålle för medborgare i tredje land" (punkt 2 i domslutet). I det fallet är det helt klart fråga om en princip om missbruk som handlar om tolkning. Tillämpningen av principen om missbruk medför att en gemenskapsrättslig bestämmelse inte tillämpas och leder följaktligen till den slutsatsen att rättigheten i fråga inte föreligger – det var här inte aktuellt att begränsa utövandet av en rättighet som faktiskt följde av den gemenskapsrättsliga bestämmelsen.

67 – Förslag till avgörande i det ovannämnda målet *Kefalas*, punkt 24. Se, för ett liknande resonemang, ovannämnda *Simon, D. och Rigaux, A.*, "La technique de consécration d'un nouveau principe", s. 568, vari författarna säger att "le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application".

68 – Det är klarlagt att varje rättslig bestämmelse och varje rättighet medför en möjlighet till missbruk och att rättssystemet av principskäl inte kan godta detta. Se *Cadiet, L. och Tourneau, P.*, "Abus de Droit" i *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, s. 3 och 4, och *Ghestin och Goubeaux*, *Traité de Droit civil, Introduction Générale*, 3 uppl., LGDJ, Paris, 1990, s. 673–676 och s. 704, som hänvisar till ursprunget i rättspraxis för sådana principer som "missbruk av rättigheter" (detsamma kan sägas om "kringgående av lagen"), som från början utvecklades av domstolarna för att förhindra att en formell, mekanisk tillämpning av rättsliga bestämmelser ledde till oacceptabla resultat i förhållande till rättssystemets målsättningar.

69 – Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 and C-7/02, *Gemeente Leusden* (REG 2004, s. I-0000), punkt 76. Se även, för ett liknande resonemang, generaladvokaten *Tizzanos* förslag till avgörande i samma mål, punkterna 98 och 99, och där angiven rättspraxis.

70 – Se i detta avseende den ståndpunkt som uttrycktes i punkt 80 i generaladvokaten *Albers* förslag till avgörande i det ovannämnda målet *Emsland-Stärke*, att artikel 4.3 i förordning nr 2988/95, om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen, "inte i sig skapar något nytt rättsinstitut, utan kodifierar en i gemenskapsrätten allmänt gällande rättsprincip". Tillämpningen av en sådan princip om förbud mot missbruk var därför inte i det aktuella målet beroende av att förordning nr 2988/95 senare trädde i kraft.

71 – *Ibidem*, punkt 10.

72 – Se exempelvis i Tyskland 42 § i *Abgabenordnung* (se *Kruse och Düren*, i *Tipke och Kruse*, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmidt, Köln, 2003, § 42), som ger gestalt åt begreppet

missbruk av rättsliga institut ("Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten"), i Österrike 22 § i Bundesabgabenordnung (BGBl. nr 194/1961) i dess ändrade lydelse, som även den inbegriper ett liknande missbruksbegrepp för civilrättsliga former och rättsliga strukturer ("Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerliches Rechts"), i Finland 28 § lagen om beskattningsförfarande 1558/1995, vari likaså används ett missbruksbegrepp för civilrättsliga strukturer inom skatterätten, och i Luxemburg artikel 6.1 i Loi d'adaption fiscale av år 1934, vari även där ett liknande missbruksbegrepp används. I Portugal innehåller artikel 38.2 i Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 av den 17 december), i dess lydelse enligt Lei nr 100/99 av den 27 juni och senare lagstiftning, en allmän bestämmelse mot skatteundandragande enligt vilken "rättshandlingar som väsentligen eller huvudsakligen har utformats med konstlade medel ... eller genom missbruk av rättsliga former" för att minska den skatt som skall betalas inte skall ges någon verkan inom skatteområdet. I Spanien grundar sig artikel 15 i Ley General Tributaria (Ley 58/2003 av den 17 december 2003) rörande motsättningar vid tillämpningen av skatterättsliga bestämmelser ("Conflicto en la aplicación de la norma tributaria") på begrepp såsom uppenbart konstruerade handlingar eller transaktioner. I Frankrike tillämpas begreppet missbruk av rättigheter inom skatterätten genom artikel L. 64 i Livre des procédures fiscales, som innefattar missbruk av rättigheter genom skentransaktioner och missbruk av rättigheter genom skatteflykt och i Irland innehåller section 881.2 i Tax Consolidation Act 1997 en allmän bestämmelse mot skatteundandragande under rubriken transaktioner som syftar till att undandra sig skatt, vari används begrepp såsom transaktioner "som inte genomförs eller läggs upp i första hand för andra syften än att ge upphov till en skatteförmån" (se sektion 811.2 c ii). I Italien innehåller artikel 37bis i Decreto Legge 600/1973, införd genom Decreto Legislativo nr 358 av den 8 oktober 1997 (Gazzetta Ufficiale nr 249 av den 24 oktober 1997) en allmän bestämmelse mot skatteundandragande som grundar sig på begreppet rättshandlingar utan legitimt ekonomiskt berättigande ("atti privi di valide ragioni economiche"), och i Sverige innehåller 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt en allmän bestämmelse mot skatteundandragande, vari hänvisas till begreppet skatteförmån som det *övervägande skälet* för en rättshandling. I Nederländerna hänvisar domstolarna ofta till begreppet *fraus legis* i skatterätten, vilket utvecklats i rättspraxis, så att frågan huruvida det enda eller avgörande målet med en transaktion är att uppnå en skatteförmån måste beaktas.

73 – Dom av den 13 februari 1985 i mål 5/84, Direct Cosmetics (REG 1985, s. 617), punkt 37.

74 – Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 22, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkt 35, och av den 20 januari 2005 i mål C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (REG 2005, s. I-00000), punkt 26.

75 – Dom av den 10 april 1984 i mål 324/82, kommissionen mot Belgien (REG 1984, s. 1861), punkterna 31 och 32. Beträffande i synnerhet förhindrande av skatteundandragande tillade domstolen i sin dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86, *Direct Cosmetics* (REG 1988, s. 3937; svensk specialutgåva, volym 9, s. 535), punkterna 21–24, att en medlemsstat får vidta en åtgärd som avviker från bestämmelserna i sjätte direktivet i syfte att förhindra skatteundandragande även om den skattskyldiges verksamhet objektivt bedrivs utan någon avsikt att skaffa sig skatteförmåner. Det skall dock noteras att begreppen skatteflykt, skatteundandragande och missbruk av skattereglerna skiljer sig åt mellan medlemsstaterna. Skatteundandragande, såsom detta begrepp används i Förenade kungariket, är lagligt där, till skillnad från skatteflykt, som är olagligt. Att missbruk av skatterätten inte existerar som något allmängiltigt begrepp i Förenade kungariket gör det omöjligt att göra en gemensam distinktion i andra medlemsstater mellan otillbörlig skatteplanering (motsvarande "évasion fiscale" i Frankrike), som är olagligt, och skatteplanering, rätt och slätt ("habileté fiscale" i Frankrike), som, även om det inte uppskattas av skattemyndigheterna, är lagligt. Se i detta avseende Frommel, S.N., "United Kingdom tax law and abuse of rights", *Intertax* 1991/2, s. 54–81, på s. 57.

76 – Se domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 35: "I ... artikel 17.1–17.2 anges noggrant hur beskattningsunderlaget skall fastställas samt förutsättningarna för avdragsrätt och avdragsrättens omfattning. Medlemsstaterna åtnjuter inget handlingsutrymme vid genomförande av dessa bestämmelser."

77 – Se dom av den 13 november 1990 i mål C-106/89, *Marleasing* (REG 1990, s. I-4135; svensk specialutgåva, volym 10, s. 575), punkt 8: "den nationella domstolen [är] vid tillämpningen av nationell rätt, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, ... skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås." Se för ett liknande resonemang Farmer, P., "VAT Planning: Assessing the 'Abuse of Rights' Risk", *The Tax Journal*, 27 maj 2002, s. 16.

78 – Se dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, *Marks & Spencer* (REG 2002, s. I-6325), punkt 27: "Att nationella åtgärder som korrekt införlivar ett direktiv har vidtagits medför inte att direktivet förlorar sin verkan. En medlemsstat förblir skyldig att säkerställa att direktivet kan tillämpas fullt ut även efter det att dessa åtgärder vidtagits." Se även generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande, punkt 42, där han uttalar att både "[d]en myndighet som svarar för tillämpningen och de nationella domstolarna är skyldiga att sörja för att det resultat som avses i direktivet säkerställs".

79 – Se domen i det ovannämnda målet *Gemeente Leusden*, punkt 78.

80 – Det räcker att nämna det faktum att en sådan princip kan utgöra en av de specifika principerna om "missbruk av rättigheter" eller "kringgående av lagen" i civilrätten i kontinentala rättssystem, men inom exempelvis skatterätten är de kriterier som används vid tillämpningen avsevärt annorlunda, även om beteckningarna kan vara likartade. I Frankrike har till exempel det skatterättsliga begreppet missbruk av rättigheter, som tas upp i artikel L.64 i *Livre des procédures fiscales*, omnämnd ovan i fotnot 72, en dubbel innebörd: det omfattar dels "sken"?transaktioner, dels förfaranden som innebär "kringgående av lagen". Missbruk av rättigheter har således inte samma betydelse i fransk skatterätt som i fransk sakrätt eller avtalsrätt. Se Cozian, M., "La notion d'abus de droit en matière fiscale", *Gazette du palais, Doctrine*, 1993, s. 50–57, och för en komparativ redogörelse rörande Frankrike och Förenade kungariket ovannämnda Frommel, S.N., "United Kingdom tax law and abuse of rights", s. 57 och 58.

81 – Se domen i det ovannämnda målet *Gemeente Leusden*, punkt 57, dom av den 3 december

1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 26, av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße (REG 2000, s. I-4279), punkt 44, och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 44.

82 – Se domen i det ovannämnda målet Gemeente Leusden, punkterna 58, 65 och 69.

83 – Se dom av den 22 februari 1989 i de förenade målen 92/87 och 93/87, kommissionen mot Frankrike och Förenade kungariket (REG 1989, s. 405), punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Sudholz, punkt 34. Se även, för ett liknande resonemang, ovan fotnot 18, med hänvisningar till rättspraxis som är analogt tillämplig inom mervärdesskatteområdet.

84 – Den ovannämnda domen BLP Group, punkt 26, Cantor Fitzgerald (REG 2001, s. I-7257), punkt 33, och domen i det ovannämnda målet Gemeente Leusden, punkt 79.

85 – Skatter är utan tvekan en kostnad som en ekonomisk aktör legitimt kan ta hänsyn till när han väljer mellan olika möjligheter i sin affärsverksamhet, förutsatt att han fullgör de skyldigheter i skattehänseende som åläggs honom. Vissa kan betvivla det moraliska i denna frihet, men definitivt inte att den är laglig.

86 – Vissa av de nationella bestämmelser av allmän karaktär riktade mot skatteundandragande som ett antal medlemsstater har antagit (se ovan fotnot 72) är även, åtminstone i princip, tillämpliga på mervärdesskatt i dessa medlemsstater. Så är fallet i Frankrike, Tyskland, Österrike, Spanien, Finland, Irland, Luxemburg och Portugal.

87 – Se ovan punkt 78. Domstolen har vidare, beträffande artikel 27, godtagit att det inte finns något "som hindrar att en bestämmelse ... företer en viss grad av allmängiltighet eller abstraktion". Se dom av den 29 maj 1997 i mål C-63/96, Skripalle (REG 1997, s. I-2847), punkt 29.

88 – Se domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkt 28, dom av den 26 september 1996 i mål C-302/93, Debouche (REG 1996, s. I-4495), punkt 16, och av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775), punkterna 27 och 28. Se även Terra, B. och Kajus, J., *A Guide to VAT*, s. 802, och Farmer, P. och Lyal, R., *EC Tax Law*, s. 190 och 191.

89 – Domarna i de ovannämnda målen BLP Group, punkt 19, Midland Bank, punkterna 30–33, och Cibo Participations, punkterna 31–35. Se även domen i det ovannämnda målet Armbrecht, punkt 29.

90 – Domarna i de ovannämnda målen BLP Group, punkterna 19 och 24, Midland Bank, punkt 20, och Cibo Participations, punkt 29.

91 – Såsom har fastställts i domarna i båda de ovannämnda målen 50/87, kommissionen mot Frankrike, punkt 17, och Rompelman, punkt 19: "avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt ... *förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt*" (min kursivering).

92 – Se ovannämnda Terra, B. och Kajus, J., s. 361–365.

93 – Faktum är att viss andel av den icke avdragsgilla ingående mervärdesskatten som skattskyldiga personer betalar kommer att ingå i det pris som slutkonsumenten betalar.

94 – Det är möjligt att dra en viss parallell mellan verksamheterna i förevarande mål och det förfarande som bedömdes i dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac (REG 1998, s. I-

1605), som enligt den nationella domstolens beskrivning gjorde det möjligt för invånare i Förenade kungariket att, utan att behöva överge sin bekväma fåtölj, i Förenade kungariket erhålla tobak köpt i en butik i Luxemburg. Upplägget i detta mål grundade sig på användning av ombud och gjorde det i praktiken möjligt för enskilda kunder att undandra sig att betala den punktskatt som togs ut i Förenade kungariket, vilken är högre än den i Luxemburg. Såsom generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer bekräftade i punkt 89 i sitt förslag till avgörande: "... skulle slutligen den nationella domstolen, om det vore nödvändigt, kunna avstå från att tillämpa den regel som klagandena har använt som täckmantel för transaktionen (regeln att punktskatt skall tas ut i ursprungsmedlemsstaten), genom att dess tillämpning på det föreliggande fallet klart skulle strida mot direktivets [92/12/EEG] anda och syfte och utgöra hinder för verkan av dess övriga bestämmelser. Därigenom skulle den nationella domstolen endast tillämpa den allmänna rättsprincipen om förbud mot rättsmissbruk." Domstolens svar grundade sig på tolkningen av de relevanta bestämmelserna i direktivet, nämligen artikel 8, och slog fast att dessa skulle tolkas så, att de inte är tillämpliga då inköp och/eller transport av skattepliktiga varor sker genom ombud (se punkt 37 i domen).