



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

22. november 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g) – fritagelse for levering af bygninger med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte – princip om forbud mod misbrug – anvendelse, når der ikke findes nationale bestemmelser, som gennemfører princippet – retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning«

I sag C-251/16

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Supreme Court (øverste domstol, Irland) ved afgørelse af 21. april 2016, indgået til Domstolen den 2. maj 2016, i sagen

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

mod

T.G. Brosnan,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe og C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. april 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Edward Cussens, John Jennings og Vincent Kingston ved solicitors D. Lynch og J. O'Malley samt ved B. Murray, SC, og barrister F. Mitchell,
- Irland ved E. Creedon, J. Quaney og A. Joyce, som befuldmægtigede, bistået af N. Travers, SC,

* Processprog: engelsk.

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. Galluzzo,
 - Europa-Kommissionen ved M. Owsiany-Hornung og R. Lyal, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2017,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), og af princippet om forbud mod misbrug på området for merværdiafgift (moms).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Edward Cussens, John Jennings og Vincent Kingston og T.G. Brosnan, Inspector of Taxes (skatteinspektør, Irland), som repræsentant for Office of the Revenue Commissioners (skatte- og afgiftsmyndighed, Irland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«), vedrørende opkrævning af moms for salg af fast ejendom.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« moms.
- 4 Dette direktivs artikel 4, stk. 3, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, således perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

Ved bygning forstås enhver grundfast konstruktion.

[...]«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), har følgende ordlyd:

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

[...]

g) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte.«

6 Artikel 94 i Domstolens procesreglement bestemmer:

»En anmodning om præjudiciel afgørelse indeholder ud over de spørgsmål, som forelægges Domstolen til præjudiciel afgørelse:

- a) en kortfattet fremstilling af tvistens genstand og de relevante faktiske omstændigheder, således som de er fastslået af den forelæggende ret, eller i det mindste en fremstilling af de faktiske oplysninger, som ligger til grund for spørgsmålene
- b) ordlyden af de nationale bestemmelser, som vil kunne finde anvendelse i den foreliggende sag, og i givet fald relevant national retspraksis
- c) en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.«

Irsk ret

7 Value Added Tax Act 1972 (lov af 1972 om merværdiafgift) i den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer i section 4(1), (2) og (4):

»(1)

- (a) Denne section finder anvendelse på fast ejendom –
 - (i) som er blevet opført af eller på vegne af den person, som leverer dem [...]

[...]

- (b) I denne section betyder »ret« i forbindelse med fast ejendom en ret over denne ejendom, som på det tidspunkt den opstod, gjaldt for et tidsrum på mindst ti år, [...] og en henvisning til overdragelse af en ret omfatter en henvisning til en rets opståen [...] [...]

(2) [...] [E]n levering af fast ejendom anses med henblik på anvendelsen af denne lov for foretaget, hvis – og kun hvis – en person, der har en ret over fast ejendom, hvorpå denne section finder anvendelse, helt eller delvis afgiver (herunder i form af en overgivelse eller overdragelse) denne ret.

[...]

(4) Når en person, der har en ret over fast ejendom, hvorpå denne section finder anvendelse, helt eller delvis overdrager retten over disse ejendomme, under omstændigheder, hvor overdrageren bibeholder hjemfaldsretten til den ret, der er rådet over, skal den pågældende med hensyn til den således bibeholdte hjemfaldsret [...] anses for at have foretaget en disposition over ejendommene eller en del heraf med et formål, som ikke er forretningsmæssigt.«

- 8 Section 4(6)(a) i denne lov bestemmer, at der ikke skal opkræves afgift på levering af fast ejendom:

»i forhold til hvilke den person, der foretog leveringen, ikke fik eller ikke ville få ret til et fradrag i henhold til section 12 for enhver afgift afholdt eller betalt på leveringen eller opførelsen af ejendommene [...]«.

- 9 Nævnte lovs section 4(9), har følgende ordlyd:

»Når overdragelse af retten over fast ejendom er momspligtig, og når de pågældende ejendomme ikke er blevet opført efter datoen for overdragelsen af denne ret (herefter i denne subsection »den afgiftspligtige ret«), skal enhver overdragelse af en ret over disse ejendomme efter denne dato, der foretages af en person, som har erhvervet den afgiftspligtige ret som omhandlet i denne lov, anses for levering af fast ejendom, hvorpå section 4(6) finder anvendelse.«

- 10 Momslovens section 10(9) vedrører fastlæggelsen af det momspligtige beløb vedrørende leveringer af fast ejendom og tjenesteydelser, der udgør opførelse af fast ejendom. Denne section 10(9)(a) og (b), fastsætter:

»(a) [...] [V]ærdien af enhver ret over ejendomme, der er overdraget i forbindelse med leveringen, er inkluderet i prisen.

(b) Værdien af enhver ret over fast ejendom er den sædvanlige markedspris for en sådan ret. [...]«

- 11 I henhold til Regulation 19(2)(b), i Value Added Tax Regulations (bekendtgørelse af 1979 om merværdiafgift), som gennemfører nævnte section 10(9), tages der ikke hensyn til værdien af den hjemfaldsret, som en overdrager har bibeholdt i forbindelse med overdragelse af en ret, der udspringer af en ret over fast ejendom, hvis retten i henhold til overdragelsesaftalen overdrages for en periode på 20 år eller mere.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 12 Appellanterne i hovedsagen ejede i fællesskab et udviklingsområde i byen Baltimore i Irland, hvorpå de opførte 15 ferieboliger med henblik på salg.
- 13 Forud for dette salg gennemførte de i marts og april 2002 en række transaktioner med et forbundet selskab, Shamrock Estates Limited. Den 8. marts 2002 indgik de to lejeaftaler med dette selskab, nemlig dels en lejeaftale, hvorved de udlejede de nævnte ejendomme til selskabet i 20 år og 1 måned fra denne dato (herefter »langtidslejeaftalen«), dels en lejekontrakt, hvorefter Shamrock Estates genudlejede disse samme ejendomme til appellanterne i hovedsagen i 2 år.
- 14 Den 3. april 2002 blev disse to lejeaftaler opsagt efter gensidigt afkald fra lejerne, således at appellanterne i hovedsagen igen blev uindskrænkede ejere af de i hovedsagen omhandlede ejendomme.
- 15 I maj 2002 solgte appellanterne i hovedsagen alle ejendommene til tredjemænd, som blev uindskrænkede ejere heraf.

- 16 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at der i henhold til momslovens section 4(9) ikke skulle betales moms af disse salg, eftersom de i hovedsagen omhandlede ejendomme tidligere i forbindelse med langtidslejeaftalen havde været genstand for en første momspligtig levering. Ifølge den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning var kun langtidslejeaftalen momspligtig.
- 17 Ved afgiftsansættelse af 27. august 2004 pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden appellanterne i hovedsagen at betale yderligere moms af de ejendomshandler, der var foretaget i maj 2002. Denne myndighed var således af den opfattelse, at de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler, der fastsatte den faste ejendoms udlejning og genudlejning, udgjorde en kunstig første levering, der var skabt for at undgå afgiftspålæggelse af de efterfølgende salg, hvorfor der ikke skulle tages hensyn til denne levering med henblik på momsansættelsen.
- 18 Appellanterne i hovedsagen indbragte afgiftsansættelsen af 27. august 2004 for en Appeal Commissioner (afgiftsankeinstans, Irland), som ikke gav dem medhold.
- 19 Selv om Circuit Court de Cork (kredsdomstolen i Cork, Irland) forkastede appellanterne i hovedsagens søgsmål til prøvelse af afslaget fra Appeal Commissioner (afgiftsankeinstansen), fremsendte denne ret ikke desto mindre på appellanterne i hovedsagens anmodning visse retlige spørgsmål til High Court (øverste domstol, Irland), idet den lagde til grund, at de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler ikke havde noget kommercielt indhold og var blevet indgået for at nedbringe det momsbeløb, der skulle betales i forbindelse med salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme.
- 20 Som svar på disse spørgsmål fastslog High Court (ret i første instans), at de nævnte lejeaftaler, eftersom de ikke havde noget kommercielt indhold, udgjorde misbrug i overensstemmelse med dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, herefter »Halifax-dommen«, EU:C:2006:121). Den fastslog desuden, at princippet om forbud mod misbrug, således som det fremgår af den retspraksis, som følger af Halifax-dommen, finder generel anvendelse og kræver, at de nationale retter omdefinerer misbrug i overensstemmelse med virkeligheden, selv om der ikke findes national lovgivning, der gennemfører dette princip.
- 21 Appellanterne i hovedsagen har indbragt afgørelsen fra High Court (ret i første instans) for Supreme Court (øverste domstol, Irland). De har anført, at princippet om forbud mod misbrug ikke kan foreholdes dem med henblik på at rejse tvivl om deres ret til den fritagelse for salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme, der følger af momslovens section 4(9), på grund af manglende nationale regler, der gennemfører dette princip. En sådan anvendelse af nævnte princip krænker retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 22 De har desuden gjort gældende, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner ikke udgør misbrug af rettigheder som omhandlet i den praksis fra Domstolen, der følger af Halifax-dommen, med henvisning til, at disse transaktioner, ifølge appellanterne i hovedsagen, ikke formelt har overholdt bestemmelserne i sjette direktiv eller de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv, da de nævnte transaktioner var baseret på momslovens section 4(9), som, stadig ifølge appellanterne i hovedsagen, er uforenelig med nævnte direktiv. Det formål, der forfølges med disse transaktioner, der består i overdragelse af de i hovedsagen omhandlede ejendomme på en afgiftsmæssig effektiv måde, er ikke i strid med formålene med sjette direktiv. Skatte- og afgiftsmyndigheden har bestridt deres argumentation.
- 23 Den forelæggende ret har anført, at den er bundet af konstateringerne fra Circuit Court de Cork (kredsdomstolen i Cork), der er nævnt i nærværende doms præmis 19. Den forelæggende ret har i forbindelse med hovedsagen fremhævet, at skatte- og afgiftsmyndigheden ikke har gjort gældende, at appellanterne i hovedsagen har begået svig, og heller ikke har godtgjort, at der findes nationale regler, som pålagde den at se bort fra transaktioner, der udgjorde misbrug.

24 Under disse omstændigheder har Supreme Court (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Finder princippet om misbrug af rettigheder, der er anerkendt i Halifax-dommen, og som finder anvendelse på momsområdet, anvendelse over for en person, når der ikke findes en national foranstaltning, uanset om den stammer fra lovgivning eller retspraksis, som gennemfører princippet, under omstændigheder som de i denne sag omhandlede, hvor omdefineringen af transaktionerne forud for salget og salgstransaktionerne til køberne (samlet kaldet »appellanternes transaktioner«), således som [skatte- og afgiftsmyndigheden] har påstået, vil medføre, at appellanterne har et momstilsvær, når et sådant momstilsvær ikke ville opstå, hvis de bestemmelser, der var gældende i national lovgivning på det relevante tidspunkt for appellanternes transaktioner, finder anvendelse?
- 2) Såfremt svaret på det første spørgsmål er, at princippet om misbrug af rettigheder finder direkte anvendelse over for en person, selv når der ikke findes en national foranstaltning, uanset om den stammer fra lovgivning eller retspraksis, som gennemfører princippet, var princippet da tilstrækkeligt klart og præcist til at kunne anvendes på appellanternes transaktioner, som blev gennemført, inden Domstolen afsagde Halifax-dommen, og navnlig under hensyn til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af appellanternes berettigede forventning?
- 3) Såfremt princippet om misbrug af rettigheder finder anvendelse på appellanternes transaktioner, således at de skal omdefineres
 - a) hvorledes skal moms på appellanternes transaktioner da beregnes og opkræves, eftersom der ikke ville være moms at beregne eller opkræve ifølge national ret, og
 - b) hvordan skal de nationale retsinstanser da pålægge et sådant tilsvær?
- 4) Ved afgørelsen af, om det væsentligste formål med appellanternes transaktioner var at opnå en afgiftsfordel, bør den nationale ret da behandle transaktionerne forud for salget (som er blevet anset for alene at være gennemført af afgiftsmæssige årsager) for sig selv, eller skal formålet med appellanternes transaktioner behandles som en helhed?
- 5) Skal section 4(9) i [momsloven] anses for en national lov, der gennemfører [sjette direktiv], uanset at den er uforenelig med lovbestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, hvorefter appellanterne – hvis bestemmelsen anvendes korrekt – skulle behandles som afgiftspligtige hvad angår leveringen inden første indflytning i ejendommene, uanset at der var en tidligere afgiftspligtig råden over ejendommene?
- 6) Såfremt [momslovens] section 4(9) er uforenelig med sjette direktiv, misbruger appellanterne, idet de støtter sig til denne subsection, da rettigheder i strid med de principper, der er anerkendt i Halifax-dommen?
- 7) Subsidiært og såfremt [momslovens] section 4(9) ikke er uforenelig med sjette direktiv, har appellanterne da opnået en afgiftsfordel, der er i strid med formålet med direktivet og/eller section 4?
- 8) Selv såfremt section 4(9) ikke skal anses for at gennemføre sjette direktiv, finder princippet om misbrug af rettigheder, således som fastslået i Halifax-dommen, da ikke desto mindre anvendelse på de omtvistede transaktioner under henvisning til de i Halifax-dommen opstillede kriterier?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

- 25 Med det første og det andet spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det – uanset om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden – kan anvendes direkte med henblik på at nægte momsfrigtagelse for salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede. Da de i hovedsagen omhandlede transaktioner blev gennemført, inden Halifax-dommen blev afsagt, ønsker den forelæggende ret desuden svar på, om en sådan fortolkning af princippet om forbud mod misbrug i sådanne transaktioner er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, herunder navnlig, om nævnte princip kan anses for at have et tilstrækkelig klart og præcist indhold.
- 26 Indledningsvis bemærkes, at disse spørgsmål er formuleret i vendinger, der henviser til retspraksis vedrørende direktivers direkte virkning. Ifølge denne retspraksis kan bestemmelser i et direktiv, som ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, påberåbes direkte over for staten, men kan ikke i sig selv skabe forpligtelser for private og kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer ved en national domstol (jf. i denne retning bl.a. dom af 12.12.2013, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 18 og 22 og den deri nævnte retspraksis). De forpligtelser, som følger af et direktiv, skal således gennemføres i national ret for at kunne påberåbes direkte over for private.
- 27 Det bemærkes derimod, at princippet om forbud mod misbrug, som er anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke udgør en regel, som er fastsat ved et direktiv, men er baseret på den faste retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 68 og 69, hvorefter borgerne for det første ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, *Kefalas m.fl.*, C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 20, af 23.3.2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33, og af 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32), og hvor anvendelsen af EU-retten for det andet ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, præmis 21, af 3.3.1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, præmis 21, og af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 51).
- 28 Selv om Domstolen i præmis 70 og 71 i Halifax-dommen fastslog, at princippet om forbud mod misbrug også finder anvendelse på momsområdet, idet den fremhævede, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv, følger det ikke heraf, at anvendelsen af dette princip på dette område er underlagt et krav om gennemførelse, som det er tilfældet for dette direktivs bestemmelser.
- 29 Det skal desuden fremhæves, at den i nærværende doms præmis 27 nævnte retspraksis for det første blev afsagt på forskellige områder af EU-retten, såsom bl.a. det selskabsretlige område (dom af 12.5.1998, *Kefalas m.fl.*, C-367/96, EU:C:1998:222, og af 23.3.2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), den fælles landbrugspolitik (dom af 11.10.1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, af 3.3.1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, og af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) og momsområdet (dom af 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).
- 30 Det fremgår for det andet af Domstolens praksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug af rettigheder og fordele hjemlet i EU-retten sker uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt disse rettigheder og fordele har hjemmel i traktaterne (jf. hvad angår de grundlæggende friheder bl.a. dom af 3.12.1974, *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, præmis 13, og af 9.3.1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24), i en forordning (dom af 6.4.2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, præmis 19 og 20, og af 13.3.2014, *SICES m.fl.*, C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 29 og 30) eller i et

direktiv (jf. momsområdet bl.a. dom af 3.3.2005, *Finis H*, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32, *Halifax-dommen*, præmis 68 og 69, og dom af 13.3.2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40). Det følger heraf, at dette princip ikke er af samme art som de rettigheder og fordele, som det finder anvendelse på.

- 31 Princippet om forbud mod misbrug, således som anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af *Halifax-dommen*, har således den almene rækkevidde, som i sagens natur er kendetegnende for de generelle EU-retlige principper (jf. analogt dom af 15.10.2009, *Audiolux m.fl.*, C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 50).
- 32 Det skal desuden tilføjes, at ifølge Domstolens praksis er nægtelsen af en rettighed eller en fordel på grund af forhold, der har karakter af misbrug eller svig, blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, i tilfælde af misbrug eller svig, faktisk ikke er opfyldt, og at en sådan nægtelse således ikke kræver et specifikt retsgrundlag (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56, *Halifax-dommen*, præmis 93, og dom af 4.6.2009, *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, præmis 28).
- 33 Princippet om forbud mod misbrug kan dermed gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfratagelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, *Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl.*, C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).
- 34 I modsætning til det, som appellerne i hovedsagen har anført, gør den omstændighed, at den situation, der gav anledning til den dom, der er nævnt i ovenstående præmis, vedrørte tilfælde af svig, det ikke muligt at konkludere, at denne retspraksis kun finder anvendelse på sådanne sager og ikke i tilfælde af misbrug. Som det bl.a. fremgår af præmis 56 og 57 i dom af 18. december 2014, *Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl.* (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), støttede Domstolen sig, for at nå frem til den ovenstående konklusion, således navnlig på den faste retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 27 og 32, og som både omhandler tilfælde af svig og situationer, der indebærer misbrug.
- 35 Den retspraksis, som appellerne i hovedsagen har påberåbt sig i deres skriftlige indlæg for Domstolen, kan heller ikke så tvivl om den konklusion, der er nævnt i nærværende doms præmis 33.
- 36 Selv om Domstolen i præmis 87, 90 og 91 i *Halifax-dommen* fastslog, at det i tilfælde af manglende bestemmelse i sjette direktiv vedrørende spørgsmålet om opkrævning af moms tilkommer medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder momsen kan opkræves efterfølgende af statskassen, når et misbrug er blevet konstateret, har den imidlertid ikke udtalt sig om betingelserne for anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, men kun om de procedurer til opkrævning af moms, som de nationale myndigheder er forpligtede til at iværksætte efter i overensstemmelse med dette princip at have konstateret, at der foreligger misbrug.
- 37 Dom af 13. februar 2014, *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69), og af 12. februar 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), som appellerne i hovedsagen har påberåbt sig i denne henseende, omhandler desuden – i lighed med den retspraksis, der følger af *Halifax-dommen*, som er nævnt i ovenstående præmis – de processuelle fremgangsmåder for iværksættelsen af nævnte princip i relation til den nationale rets mulighed eller pligt til at kontrollere ex officio, om der foreligger afgiftssvig (dom af 13.2.2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 39), og muligheden for at gøre anvendelsen af nationale regler ved bekæmpelse af misbrug af rettigheder og svig betinget af en forudgående procedure, der navnlig er kendetegnet ved en høring af den pågældende person (dom af 12.2.2015, *Surgicare*, C-662/13, EU:C:2015:89, præmis 34).

- 38 Hvad endelig angår dom af 5. juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), fremgår det af præmis 38 og 48 i denne dom, at Domstolen ikke udtalte sig om betingelserne for at anvende princippet om forbud mod misbrug, men om betingelserne for at anvende en specifik bestemmelse i et direktiv, der gør det muligt for medlemsstaterne at nægte den i dette direktiv fastsatte fritagelse, såfremt den omhandlede transaktion har skattesvig eller skatteunddragelse som hovedformål eller som et af hovedformålene. Selv om Domstolen i nævnte doms præmis 48 lagde vægt på, at der foreligger nationale retsfor skrifter om retsmisbrug, skattesvig eller skatteunddragelse, som kan fortolkes ens, omhandler denne retspraksis den nævnte bestemmelse i den afledte ret og kan derfor ikke overføres på det almene princip om forbud mod misbrug.
- 39 Det forelæggende ret ønsker desuden svar på, om en anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, således som den fremgår af Halifax-dommen, på de i hovedsagen omhandlede transaktioner, der er foretaget, før denne dom blev afsagt, er forenelige med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 40 En sådan anvendelse af EU-retten er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (jf. i denne retning bl.a. dom af 22.1.2015, Balazs, C-401/13 og C-432/13, EU:C:2015:26, præmis 49 og 50 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 38-40).
- 41 Den fortolkning, som Domstolen foretager af EU-retten under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 267 TEUF, belyser og præciserer i nødvendigt omfang betydningen og rækkevidden af denne rettighed, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at bortset fra tilfælde, hvor der foreligger helt særlige omstændigheder, hvilket det i det foreliggende tilfælde ikke er blevet gjort gældende skulle være tilfældet, skal retsinstansen selv anvende den således fortolkede EU-ret på retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at indbringe en sag om anvendelsen af denne ret for de kompetente domstole i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 44 og 45 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, præmis 40).
- 42 Endvidere bemærkes, at Domstolen i Halifax-dommen ikke begrænsede de tidsmæssige virkninger af den fortolkning, som den gav af princippet om forbud mod misbrug på momsområdet. En sådan begrænsning kan kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet, da dette krav sikrer ligebehandling af medlemsstaterne og de øvrige retssubjekter og derved tillige opfylder de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet (jf. i denne retning dom af 6.3.2007, Meilicke m.fl., C-292/04, EU:C:2007:132, præmis 36, og af 23.10.2012, Nelson m.fl., C-581/10 og C-629/10, EU:C:2012:657, præmis 91).
- 43 Hvad desuden angår spørgsmålet om, hvorvidt appellanterne i hovedsagen i forbindelse med tvisten i hovedsagen kan påberåbe sig retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning med henblik på at anfægte nægtelsen af at indrømme dem momsfrigtagelsen, følger det af fast retspraksis, at en afgiftspligtig person, som udelukkende har skabt betingelserne for at opnå en rettighed gennem misbrug eller svig, ikke kan påberåbe sig disse principper for at anfægte, at vedkommende nægtes den omhandlede rettighed under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug (jf. i denne retning dom af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 38, Halifax-dommen, præmis 84, og dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 60).
- 44 Henset til disse betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det – uanset om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden – kan anvendes direkte med henblik på at

nægte momsfrigtagelse for salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede, der er foretaget før Halifax-dommens afsigelse, uden at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder herfor.

Det tredje spørgsmål

- 45 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan sjette direktiv skal fortolkes i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, med henblik på at fastslå retsgrundlaget for at pålægge disse transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, moms.
- 46 Det bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefinieres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Denne omdefinering må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms og forhindre afgiftsunddragelse (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 92, 94 og 98, og dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48 og 52).
- 47 Det følger af denne retspraksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug på momsområdet for det første forudsætter, at det fastslås, hvorledes situationen ville have set ud uden transaktioner, der udgjorde et sådant misbrug, og derefter at vurdere denne omdefinerede situation i forhold til de relevante bestemmelser i national ret og i sjette direktiv.
- 48 Princippet om forbud mod misbrug forpligter således de nationale myndigheder til nærmere bestemt at anvende den nationale lovgivning på momsområdet på de omhandlede transaktioner, samtidig med, at de ser bort fra de transaktioner, som udgør misbrug.
- 49 I det tilfælde, hvor den forelæggende ret i denne sag konstaterer, at de lejeaftaler, der gik forud for salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme, udgjorde misbrug, skal en eventuel momspålæggelse af de nævnte salg baseres på de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan afgiftspligt. Sjetten direktiv kan således ikke i sig selv skabe forpligtelser for private, og en direktivbestemmelse kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer ved en national domstol (jf. i denne retning dom af 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 50 I dette tilfælde tilkommer det således den forelæggende ret at efterprøve, således som det fremgår af de samstemmende oplysninger fra Irland og Europa-Kommissionen i retsmødet for Domstolen, om salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme var momspligtige i medfør af momslovens section 4(1) og (2), som således udgjorde retsgrundlaget for at pålægge dette salg moms.
- 51 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, kan de dele af de transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, være momspligtige på grundlag af de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan momspligt.

Det fjerde spørgsmål

- 52 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i Halifax-dommen, at fastslå, om det væsentligste formål med de i hovedsagen omhandlede

transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme isoleret set, eller til det fælles formål med disse lejeaftaler og dette salg.

- 53 I denne henseende skal det indledningsvis fremhæves, at i modsætning til det, som appellanterne i hovedsagen har gjort gældende i deres skriftlige indlæg til Domstolen, forudsætter den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke, at det eneste formål med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel. Selv om transaktioner, der udelukkende forfølger et sådant formål, kan opfylde det krav, som følger af denne retspraksis, har Domstolen i præmis 45 i dom af 21. februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), præciseret, at det samme gør sig gældende, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion.
- 54 Hvad angår bedømmelsen af dette formål i en situation som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner ifølge forelæggelsesafgørelsens oplysninger består af flere aftaler, der vedrører de samme faste ejendomme og er indgået mellem forskellige personer, nemlig to lejeaftaler mellem appellanterne i hovedsagen og Shamrock Estates samt, efter opsigelsen af disse aftaler, salget af de nævnte faste ejendomme til tredjemand.
- 55 Det følger af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt ydelse sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 14).
- 56 Når Domstolen anmodes om at præcisere den undersøgelse, der er nødvendig for at fastslå det væsentligste formål med de omhandlede transaktioner, tager den kun hensyn til formålet med den eller de transaktioner, for hvilke det skal vurderes, om de udgør misbrug, og ikke de ydelser, der på grund af disse første transaktioner formelt set opfylder betingelserne for at opnå en afgiftsfordel (jf. bl.a. dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 10-15 og 31, og af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 20 og 43-45).
- 57 Det følger desuden af Domstolens praksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug kun indebærer, at der ses bort fra de transaktioner, der udgør et sådant misbrug, mens de ydelser, der ikke udgør et sådant misbrug, kan være genstand for anvendelse af de relevante bestemmelser på momsområdet (Halifax-dommen, præmis 94-97). Denne særskilte behandling af transaktioner, der udgør misbrug, indebærer desuden, at deres formål vurderes særskilt.
- 58 Med henblik på at fastslå, om de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme, i det væsentlige forfulgte formålet om at opnå en afgiftsfordel, skal der tages særligt hensyn til formålet med disse lejeaftaler.
- 59 Det tilkommer således den nationale ret i overensstemmelse med de nationale bevisregler at efterprøve, om betingelserne for at anse misbrug for at foreligge er opfyldt i forbindelse med tvisten i hovedsagen, forudsat at EU-rettens effektive virkning ikke bringes i fare. Imidlertid kan Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. bl.a. Halifax-dommen, præmis 76 og 77, og dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 34).
- 60 Med henblik på at fastslå det egentlige indhold og betydning af de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler, kan den forelæggende ret bl.a. tage disse transaktioners rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de omhandlede aktører i betragtning (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 75 og 81). Sådanne forhold kan godtgøre, at opnåelse af en afgiftsfordel udgør selve hovedformålet, skønt der desuden foreligger erhvervsmæssige hensyn (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 62).

- 61 I det foreliggende tilfælde havde de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler, ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, ikke noget kommercielt indhold og var blevet indgået mellem appellanterne i hovedsagen og et forbundet selskab med det formål at nedbringe momsbelastningen af salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme, som de påtænkte at gennemføre senere. Hvad angår den omstændighed, at disse lejeaftaler, således som appellanterne i hovedsagen har gjort gældende for Domstolen, tog sigte på at gennemføre de nævnte salg på en ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt mere effektiv måde, kan dette formål ikke anses for at være et andet end det, som går ud på at opnå en afgiftsfordel, eftersom den ønskede virkning netop skulle opnås ved en nedsættelse af afgiftsbyrden.
- 62 Henset til de ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i Halifax-dommen, at fastslå, om det væsentlige formål med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme isoleret set.

Det femte og det sjette spørgsmål

- 63 Det femte og det sjette spørgsmål er baseret på den forudsætning, at momslovens section 4(9) er uforenelig med sjette direktiv.
- 64 Det bemærkes i denne henseende, at det inden for rammerne af det samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som er indført ved artikel 267 TEUF, for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne nøje iagttager de krav til indholdet af en anmodning om præjudiciel afgørelse, som udtrykkeligt fremgår af artikel 94 i Domstolens procesreglement, som den forelæggende ret forventes at have kendskab til (jf. i denne retning dom af 5.7.2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, præmis 18 og 19 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.10.2016, Audace m.fl., C-114/15, EU:C:2016:813, præmis 35).
- 65 Som det fremgår af procesreglementets artikel 94, litra c), er det nødvendigt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder en fremstilling af grundene til, at den forelæggende ret finder, at der er tvivl om fortolkningen eller gyldigheden af visse EU-retlige bestemmelser, samt af sammenhængen mellem disse bestemmelser og den nationale lovgivning, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.
- 66 Hvad angår det femte og det sjette spørgsmål opfylder anmodningen om præjudiciel afgørelse imidlertid ikke disse krav.
- 67 Anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder således ikke en redegørelse for grundene til, at den forelæggende ret kan tvivle på momslovens section 4(9)'s forenelighed med sjette direktiv, men begrænser sig til at nævne parterne i hovedsagens bemærkninger om dette spørgsmål. Den forelæggende ret har navnlig ikke præciseret den sammenhæng, der skulle kunne være mellem denne uforenelighed og tvisten i hovedsagen. Det fremgår således ikke af nævnte afgørelse, hvorledes den eventuelle uforenelighed, efter den forelæggende rets opfattelse, skulle indebære, at momslovens section 4(9) ikke kan anses for at gennemføre dette direktiv, eller hvilken betydning denne konstatering, stadig ifølge nævnte ret, kunne have for anvendelse af den retspraksis vedrørende princippet om forbud mod misbrug, der følger af Halifax-dommen.
- 68 Henset til de ovenstående betragtninger skal det fastslås, at det femte og det sjette spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

Det syvende spørgsmål

- 69 Med det syvende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at levering af fast ejendom, som de i hovedsagen omhandlede leveringer, fører til opnåelsen af en afgiftsfordel i strid med formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv.
- 70 Det bemærkes i denne henseende for det første, at Domstolen i præmis 74 i Halifax-dommen fastslog, at konstatering af et misbrug på momsområdet forudsætter, at de omhandlede transaktioner, selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt set er overholdt, ville føre til, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville være i strid med formålet med disse bestemmelser at tildele.
- 71 For det andet fritager nævnte direktivs artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), heri, levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, der allerede har været genstand for en »første indflytning«. Som generaladvokaten har anført i punkt 88 i forslaget til afgørelse, har kriteriet »første indflytning« til formål at indføre en sondring mellem nye bygninger, hvis opførelse og markedsføring skal momspålægges, og gamle bygninger. Dette kriterium fastlægger i denne forbindelse »det tidspunkt, hvor bygningen forlader fremstillingsprocessen og bliver til et forbrugsobjekt, altså når bygningen tages i brug af dens ejer eller af en lejer« (jf. forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag, KOM(73) 950 endelig af 20.6.1973).
- 72 Den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), tager således sigte på levering af fast ejendom, der finder sted efter, at den faste ejendom faktisk er taget i brug af sin ejer eller lejer. Den første levering af en ny fast ejendom til den endelige forbruger er derimod ikke fritaget.
- 73 Selv om det, som anført i nærværende doms præmis 59, tilkommer den nationale ret at efterprøve, om der foreligger misbrug som nævnt i nærværende doms præmis 70 i forbindelse med tvisten i hovedsagen, bemærkes, at en første lejers brug af en ny fast ejendom under omstændighederne i den foreliggende sag i princippet kan udgøre en første indflytning som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a).
- 74 Ifølge forelæggelsesafgørelsens oplysninger har de i hovedsagen omhandlede nye ejendomme imidlertid været genstand for to lejeaftaler. Disse lejeaftaler blev indgået samme dag mellem appellanterne i hovedsagen og et forbundet selskab og fastsatte disse ejendommers umiddelbare udlejning og genudlejning. De nævnte lejeaftaler blev desuden opsagt efter fælles aftale mindre end en måned efter deres indgåelse, før appellanterne i hovedsagen kort tid senere solgte de nævnte ejendomme til tredjemand. Det forekommer således, som generaladvokaten har anført i punkt 94 i forslaget til afgørelse, at de i hovedsagen omhandlede ejendomme, før salget heraf til tredjemand, faktisk endnu ikke var taget i brug af deres ejer eller lejer, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.
- 75 Henset til de ovenstående betragtninger skal det syvende spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at levering af fast ejendom, som de i hovedsagen omhandlede leveringer, kan indebære opnåelsen af en afgiftsfordel i strid med formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv, når den pågældende faste ejendom, før salget heraf til tredjemand, endnu ikke var taget faktisk i brug af sin ejer eller lejer. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i tvisten i hovedsagen.

Det ottende spørgsmål

- 76 Med det ottende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det skal finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en eventuel momsfrigtagelse af en transaktion om levering af fast ejendom.
- 77 I denne henseende mindes om det almindelige princip, der følger af sjette direktivs artikel 2, stk. 1, hvorefter der opkræves moms af enhver levering af varer, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. En sådan levering vedrørende fast ejendom er således i princippet omfattet af denne afgift.
- 78 Som en undtagelse til dette princip fastsætter dette direktivs artikel 13, punkt B, litra g), at medlemsstaterne fritager levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord, med undtagelse af de i nævnte direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), nævnte, dvs. andre leveringer end dem, der foretages før den første indflytning i den omhandlede bygning eller i den omhandlede del heraf.
- 79 Det er således kun den første levering af en bygning eller en del heraf, der i princippet er momspligtig, idet det præciseres, at der med henblik på at fastslå, hvilken levering der er den første, ikke skal tages hensyn til de helt kunstige leveringer, hvis væsentligste formål er at opnå en afgiftsfordel.
- 80 Henset til de ovenstående betragtninger skal det ottende spørgsmål derfor besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det skal finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en eventuel momsfrigtagelse af en transaktion om levering af fast ejendom.

Sagsomkostninger

- 81 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

- 1) **Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det – uanset, om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden – kan anvendes direkte med henblik på at nægte fritagelse for merværdiafgift ved et salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede, der er foretaget før afsigelsen af dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), uden at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder herfor.**
- 2) **Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, kan de dele af disse transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, være merværdiafgiftspligtige på grundlag af de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan afgiftspligt.**

- 3) Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), at fastslå, om det væsentlige formål med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme isoleret set.
- 4) Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at levering af fast ejendom, som de i hovedsagen omhandlede leveringer, kan indebære opnåelsen af en afgiftsfordel i strid med formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv 77/388/EØF, når den pågældende faste ejendom, før salget heraf til tredjemand, endnu ikke var taget faktisk i brug af sin ejer eller lejer. Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette er tilfældet i tvisten i hovedsagen.
- 5) Princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det skal finde anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en eventuel fritagelse for merværdiafgift af en transaktion om levering af fast ejendom.

Underskrifter