



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. BOBEK
fremsat den 7. september 2017¹

Sag C-251/16

**Edward Cussens,
John Jennings,
Vincent Kingston
mod
T.G. Brosnan**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Supreme Court (øverste domstol, Irland))

»Moms – afgiftsunddragelse – direkte anvendelse af princippet om forbud mod misbrug af rettigheder anerkendt i dommen i sagen Halifax m.fl. (C-255/02)«

I. Indledning

1. Afgiftsmyndighederne bliver ikke så let forelskede. Der er (mindst) en bemærkelsesværdig undtagelse: dommen i sagen Halifax m.fl.² fra 2006, hvor Domstolen bekræftede, at der findes et princip om forbud mod misbrug inden for området for merværdiafgift (moms). Afgiftsmyndighederne i medlemsstaterne synes at have taget imod dommen med kyshånd.

2. Som det ofte er tilfældet, forbliver den sande karakter af genstanden for ens pludseligt opståede følelser imidlertid ofte uklar og udforsket i et stykke tid³. Dette samme er tilfældet med forbuddet mod misbrug, der også kaldes forbuddet mod retsmisbrug, på momsområdet. Selv om det blev udtrykkeligt bekræftet for mere end et årti siden og siden har været genstand for omfattende akademisk drøftelse og analyse, kan princippet detaljerede funktionsmåde, herunder den nøjagtige test, der skal anvendes til at fastslå misbrug, siges stadig at være noget underudviklet.

3. Denne forelæggelse opfordrer Domstolen til at uddybe betingelserne for anvendelse af og de praktiske virkninger af princippet i sammenhæng med forelæggelsen fra Supreme Court (øverste domstol, Irland).

4. Edward Cussens, John Jennings og Vincent Kingston (herefter »appellanterne«) opførte 15 ferieboliger på en grund i Cork, Irland. De udlejede ejendommene i 20 år og 1 måned til en forbundet virksomhed. I henhold til irsk ret blev en 20-årig lejeaftale behandlet som en første råden over fast ejendom. Der blev opkrævet moms af lejeaftalens kapitaliserede værdi. Aftalen blev annulleret en måned senere, og appellanterne solgte ejendommene til tredjemænd. Der skulle ikke betales moms af dette salg i henhold til irsk ret, fordi kun den oprindelige første råden var momspligtig, dvs. den

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

³ – En kyniker (eller realist, afhængigt af ens synspunkt) kunne tilføje, at sidstnævnte endda er en forudsætning for den førstnævntes fortsatte eksistens.

længerevarende lejeaftale. Efterfølgende fandt den irske afgiftsmyndighed, at den første råden – den længerevarende lejeaftale – var en kunstig transaktion og udgjorde misbrug af rettigheder. Der skulle derfor ses bort fra lejeaftalen hvad angår moms, og der skulle opkræves moms af det efterfølgende salg til tredjemænd, som om det havde været den første råden. Dette medførte, at appellanterne skulle betale betydeligt mere moms.

5. Der blev iværksat appel til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse, og sagen er nu indbragt for Supreme Court (øverste domstol). Supreme Court (øverste domstol) har stillet Domstolen otte spørgsmål. Med det første og det andet spørgsmål spørges, om det EU-retlige princip om forbud mod misbrug af rettigheder finder direkte anvendelse og vejer tungere end principperne om retssikkerhed og berettigede forventninger. Hvis det antages, at princippet om forbud mod misbrug af rettigheder finder direkte anvendelse, ønskes med det fjerde og det syvende spørgsmål afklaring af betingelserne for en sådan anvendelse. Hvis disse betingelser er opfyldt i denne sag, spørges med det tredje spørgsmål, hvordan transaktionerne skal omfortolkes og omberegnes hvad angår moms. Med det femte, det sjette og det ottende spørgsmål spørges om følgerne af, at en specifik bestemmelse i national ret er uforenelig med sjette direktiv 77/388/EØF⁴.

II. Relevante retsfor skrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 77/388 (herefter »sjette direktiv«)

6. I henhold til sjette direktivs⁵ artikel 2, stk. 1, pålægges »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i inlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, moms.

7. 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) [L]evering 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«.

[M]edlemsstaterne 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.

- b) [V]ed »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion.

[V]ed »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

4 – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

5 – Nu erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

8. Artikel 5, der har overskriften »Levering af goder«, bestemmer:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]

3. Medlemsstaterne kan anse følgende som materielle goder:

- a) bestemte rettigheder over fast ejendom
- b) tinglige rettigheder, som giver indehaveren heraf brugsret til en fast ejendom
- c) andele og aktier, når besiddelsen heraf retligt eller faktisk sikrer rettigheder som ejer eller bruger over en fast ejendom eller en del af en fast ejendom.«

9. Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, bestemmer følgende:

»[...]

B. Andre fritagelser 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.«

B. Irsk ret

10. På det relevante tidspunkt bestemte section 4 i VAT Act 1972 (momslov af 1972) følgende:»(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 »interesse« i forbindelse med fast ejendom en ejendom eller en interesse heri, som på det tidspunkt, den blev skabt, var for et tidsrum på mindre end ti år, [...] og en henvisning til rådigheden over en interesse omfatter en henvisning til skabelsen af en interesse [...].

(2) [...] en levering af fast ejendom hvad angår denne Act anses for at være sket, hvis, men kun hvis, en person, der har en interesse i fast ejendom, hvorpå denne section finder anvendelse, råder (herunder i form af en overgivelse eller overdragelse) over en interesse, der er afledt heraf, hvad angår alle eller en del af disse ejendomme.

[...]

(4) Når en person, der har en interesse i fast ejendom, hvorpå denne section finder anvendelse, råder over en interesse, der er afledt heraf, hvad angår alle eller en del af disse ejendomme, under omstændigheder, hvor han bibeholder hjemfaldsretten til den interesse, der er rådet over, skal han hvad angår den således bibeholdte hjemfaldsret anses for hvad angår section 3(1)(f) at have foretaget en hensættelse af ejendommene eller en del heraf med et formål, som ikke er forretningsmæssigt.

[...]

(6) Uanset andet i denne section eller i section 2 skal der ikke opkræves afgift på leveringen af fast ejendom

- (a) 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, bortset fra section 3(5)(b)(iii), eller
- (b) som havde været beboede inden den anførte dag og ikke var blevet opført mellem den dato og leveringsdatoen ud over en levering af fast ejendom, hvorpå bestemmelserne i subsection (5) finder anvendelse.

[...]

(9) Når en råden over en interesse i fast ejendom er afgiftspligtig, og når disse ejendomme ikke er blevet opført efter enhver råden over denne interesse (herefter »den afgiftspligtige interesse« i denne subsection), skal enhver råden over en interesse i disse ejendomme efter denne dato af en person, som har erhvervet den afgiftspligtige interesse, hvad angår denne Act anses for en levering af fast ejendom, hvorpå denne subsection (6) finder anvendelse.«

11. Det bestemtes i section 10(9) i Act (i den udgave, der fandt anvendelse i 2002):

- »(a) På leveringen af fast ejendom og på leveringen af tjenesteydelser bestående i opførelsen af fast ejendom skal værdien af enhver interesse i de ejendomme, der er rådet over i forbindelse med leveringen, medtages i vederlaget.
- (b) Værdien af enhver interesse i fast ejendom skal være prisen på det frie marked for en sådan interesse. Forudsat, at når en overgivelse eller overdragelse er en afgiftspligtig levering af fast ejendom, skal prisen på det frie marked for en sådan interesse fastsættes, som om den person, der overgav eller overdrog denne interesse, rådede over en interesse i disse ejendomme, som personen havde skabt for et tidsrum mellem datoen for overgivelsen eller overdragelsen og den dato, hvorpå den overgivne eller overdragne interesse ville være udløbet, hvis det ikke havde været for overgivelsen eller overdragelsen.«

12. Der fandtes yderligere regler om momsansættelsen af fast ejendom i Regulation 19 i Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. No 63 of 1979), som ændret, hvorefter:»(2) Når en person, der har en interesse i fast ejendom (i dette stykke kaldet »den rådende«), hvad angår alle eller en del af disse ejendomme råder over en interesse, som er afledt af denne interesse, under sådanne omstændigheder, at han bibeholder hjemfaldsretten til den interesse, der er rådet over (i dette stykke kaldet hjemfaldsinteresse), skal de følgende bestemmelser finde anvendelse:

- (a) Værdien af hjemfaldsinteressen skal fastslås ved at trække værdien af den interesse, der er rådet over, fra værdien af den fulde interesse, som den rådende havde i ejendommene eller en del heraf, som blev rådet over på det tidspunkt, transaktionen blev gennemført.
- (b) Hvis den interesse, der er rådet over, i henhold til vilkårene for denne råden er for et tidsrum på 20 år eller mere eller anses for at være for et tidsrum på 20 år eller mere, skal der ses bort fra værdien af hjemfaldsinteressen.«

III. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål

13. Appellanterne ejede i fællesskab en grund i Cork (Irland), hvorpå de opførte 15 ferieboliger (herefter »ejendommene«). Som den forelæggende ret har anført, indgik de med henblik på at nedbringe den moms, der skulle betales af salget af ejendommene, en række foreløbige transaktioner med et forbundet selskab, Shamrock Estates Limited (herefter »SEL«) (herefter »transaktioner forud for salget«).

14. Den 8. marts 2002 indgik appellanterne en længerevarende lejeaftale for ejendommene med SEL på 20 år og 1 måned (herefter »den længerevarende lejeaftale«). Ejendommene blev herefter lejet tilbage til appellanterne for 2 år (herefter »den korterevarende lejeaftale«).

15. Den 3. april 2002 gav parterne gensidigt afkald på begge lejeaftaler, og appellanterne blev uindskrænkede ejere af ejendommene. I maj 2002 solgte appellanterne ejendommene til tredjemænd.

16. Som en grundlæggende regel er de første leveringer af fast ejendom momspligtige i Irland. Efterfølgende leveringer er fritaget. I tilfælde af leveringer i form af et salg af en uindskrænket interesse (freehold) opkræves der moms på salgsprisen. Lejeaftaler over 20 års varighed behandles i Irland som leveringer af fast ejendom⁶. I sådanne tilfælde opkræves der moms af den kapitaliserede værdi heraf.

17. Hvis appellanterne havde solgt ejendommene direkte (nemlig uden transaktionerne forud for salget), havde den skyldige moms udgjort 125 746 EUR. Appellanterne angav imidlertid 40 000 EUR i moms på den længerevarende lejeaftale, som var den første levering af ejendommene, idet den korterevarende lejeaftale, hjemfaldet efter afkaldet på lejeaftalerne og det efterfølgende salg af ejendommene i maj 2002 alle var momsfrataget.

18. Den irske afgiftsmyndighed var af den opfattelse, at transaktionerne forud for salget var en kunstig transaktion, og at der skulle ses bort herfra hvad angår momsansættelsen. Det skyldige momsbeløb udgjorde derfor 125 746 EUR på salget af ejendommene (minus de allerede betalte 40 000 EUR).

19. Appellanterne anfægtede denne ansættelse, og der blev efterfølgende iværksat appel til Supreme Court (øverste domstol), som har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Finder princippet om misbrug af rettigheder, der er anerkendt i dommen i sagen Halifax m.fl., 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 [Revenue] Commissioners 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 dommen i sagen Halifax m.fl., og navnlig under hensyn til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af appellanternes berettigede forventning?

6 – Nærmere bestemt behandles lejeaftaler på mere end 10 år som momspligtige leveringer af fast ejendom. Hvis de løber i mindre end 20 år, opkræves der imidlertid også moms på hjemfaldsinteressen.

- 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 tilsvaret?
- 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 VAT Act 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 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 dommen i sagen Halifax m.fl.?
- 7) Subsidiært, og såfremt 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 dommen i sagen Halifax m.fl., da ikke desto mindre anvendelse på de omtvistede transaktioner under henvisning til de i dommen i sagen Halifax m.fl. opstillede kriterier?»

20. Appellanterne, Irland sammen med repræsentanten for den irske afgiftsmyndighed (sidstnævnte herefter »indstævnte«), den italienske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. De interesserede parter, der deltog i de skriftlige retsforhandlinger, med undtagelse af den italienske regering, fremsatte mundtlige indlæg under retsmødet den 27. april 2017.

IV. Bedømmelse

21. Den forelæggende rets otte spørgsmål kan grupperes i fire forskellige emner:
 - om princippet om forbud mod misbrug af rettigheder finder anvendelse i denne sag (det første og det andet spørgsmål) (jf. afsnit B nedenfor)
 - betingelserne for princippets anvendelse, navnlig hvordan transaktionens væsentligste formål skal identificeres (det fjerde spørgsmål), og formålet med sjette direktiv og den nationale gennemførelseslovgivning (det syvende spørgsmål) (jf. afsnit C nedenfor)
 - konsekvenserne af misbrug i form af omdefinering og genansættelse af transaktionerne (det tredje spørgsmål) (jf. afsnit D nedenfor)
 - konsekvenserne af section 4(9) i VAT Act, hvis den anses for uforenelig med eller for ikke at gennemføre direktivet (det femte, det sjette og det ottende spørgsmål) (jf. afsnit E nedenfor).

22. Jeg vil behandle disse emner hver for sig. Der skal dog, inden jeg giver mig i kast med en detaljeret analyse, fremsættes to indledende bemærkninger om terminologien.

A. Terminologisk bemærkning

23. Den nationale ret har i forelæggelsesafgørelsen anvendt ordene »misbrug af rettigheder«. Domstolen anvender ofte disse ord, både på momsområdet og på andre materielle områder. I praksis anvender Domstolen dog samlet set i sin praksis en lang række udtryk for at henviser til tilsvarende eller identiske fænomener. De omfatter henvisninger til »princippet om forbud mod misbrug«⁷, at »EU-retten ikke gøres gældende [...] med henblik på at muliggøre svig eller misbrug« eller »udvides til at dække [...] retsstridige transaktioner«⁸. Alternativ ordlyd som f.eks. »omgåelse«⁹, »unddragelse«¹⁰ og »helt kunstige ordninger« er også almindelig¹¹.

24. Ordene »misbrug af rettigheder« er efter min opfattelse mere hensigtsmæssige i situationer, som omfatter forholdene mellem privatpersoner, hvor en part anses for f.eks. at udøve eksisterende ejendomsrettigheder eller rettigheder, der er opstået i en kontrakt, på en *urimelig* eller *skadelig* måde eller med *onde hensigter*. Der er dermed ikke tvivl om, at en part er indehaver af disse rettigheder (i betydningen retlig berettigelse). Det problematiske kan være den måde, hvorpå parten udøver rettighederne.

25. Denne situation står i modsætning til den form for angiveligt misbrug, der drøftes i denne sag, hvor der faktisk er et argument om EU-retlige reglers *anvendelsesområde*, og hvorvidt de påberåbes på en »kunstig« måde, der ikke opfylder det lovgivningsmæssige formål¹².

26. Med andre ord er det mere relevante begreb inden for det offentligretlige område til at fange det, der reelt ønskes ramt, »omgåelse«, ikke det i det væsentlige privatretlige begreb »misbrug af rettigheder«. Eftersom ordet »misbrug« nu er almindeligt anvendt i EU-retspraksis og drøftelser, holder jeg mig til det. Jeg foretrækker dog og vil i dette forslag til afgørelse anvende udtrykket »retsmisbrug«, som i det mindste lidt bedre antyder begrebets offentligretlige sammenhæng.

27. Dernæst afslører den manglende standardiserede terminologi en dybere forskel i fremgangsmåden for og anvendelsen af forbuddet mod misbrug i Domstolens praksis. Den afslører faktisk et mere grundlæggende spørgsmål: Er der et generelt princip om forbud mod retsmisbrug, eller er der snarere områdespecifikke forbud?

28. F.eks. er transaktionernes »kunstige« karakter inden for momsområdet en afgørende betingelse. Kommissionens grundlæggende standpunkt i denne sag – selv om det er udtrykt på en noget tilsløret måde – er grundlæggende, at transaktionernes kunstighed *er lig med* misbrug, hvis det nedbringer momstilsvaret. Inden for området for den frie bevægelighed er kunstigheden derimod f.eks. af mindre (nogle gange reelt uden) betydning¹³.

7 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35).

8 – Jf. bl.a. dom af 21.2.2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, præmis 52), af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 68 og 69 og den deri nævnte retspraksis), af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 25), af 13.3.2014, SICES m.fl. (C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 29 og 30), og af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 32). Jf. også dom af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 47).

9 – Dom af 10.1.1985, Association des Centres distributeurs Leclerc og Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, præmis 27).

10 – Dom af 3.12.1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, præmis 13), og af 5.10.1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, præmis 21).

11 – Vedrørende dette terminologiske menageri f.eks. L. Cerioni, »The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion«, bind 21, *European Business Law Review*, 2010, s. 783-813.

12 – For en mere uddybende taksonomi vedrørende misbrug og drøftelsen af sondringen mellem retsmisbrug og misbrug af rettigheder jf. A. Saydé, *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 16-31.

13 – Jf. f.eks. dom af 23.9.2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), og af 17.7.2014, Torresi (C-58/13 og C-59/13, EU:C:2014:2088). Vedrørende dette punkt jf. også R. de la Feria, »Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax«, bind 45, *Common Market Law Review*, 2008, s. 395 og 429.

29. Det er efter min opfattelse rimeligt at anerkende, at denne forskel foreligger, og at undlade at påstå, at der er et monolitisk EU-retligt princip om forbud mod retsmisbrug¹⁴. Betyder det så, at der fortsat er et enkelt princip om forbud mod retsmisbrug, som anvendes forskelligt på forskellige områder? Eller betyder det snarere, at der er flere områdespecifikke principper?

30. Selv om dette spørgsmål er fængslende, er det efter min opfattelse ikke nødvendigt at behandle det detaljeret her. I praksis er besvarelsen heraf i det væsentlige et spørgsmål om definition og det sammenhængende abstraktionsniveau, der skal vælges i denne forbindelse. Ved et højt abstraktionsniveau kan der være en samlende proto-idé i princippet om misbrug, hvis slørede skygge flimrer et eller andet sted på væggen i Platons allegoriske hule. Når man imidlertid forsøger at få et skarpere billede og navnlig ser på de individuelle betingelser for misbrug inden for specifikke retsområder, så bliver de betydelige forskelle tydelige.

31. Af disse grunde vil jeg i dette forslag til afgørelse, som bestemt ikke omhandler undfangelsen af nye store principper, men prosaiske spørgsmål vedrørende praktiske detaljer, henvise til »princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms«, når jeg drøfter betingelserne for og anvendelsen heraf inden for det specifikke momsområde.

B. Det første og det andet spørgsmål: anvendelsen af princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms

32. Den forelæggende rets første og andet spørgsmål vedrører i det væsentlige *graden af præcision* i det EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms og den *tidsmæssige anvendelse* heraf. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var princippet og betingelserne for anvendelse heraf da tilstrækkeligt præcise til at kunne finde praktisk anvendelse i denne sag?

33. Det er en helt legitim forespørgsel, navnlig henset til, at dommen i sagen Halifax m.fl., som specificerede betingelserne for og anvendelsen af princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms for første gang, ligger tidsmæssigt efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Den forelæggende rets spørgsmål er udtrykt som spørgsmål vedrørende direkte virkning, manglende gennemførelsesforanstaltninger og muligheden for, at et generelt retsprincip kan finde direkte anvendelse mod en person. Som jeg vil forklare i dette afsnit, er problemstillingen om direkte anvendelse ikke teknisk relevant i forhold til Domstolens praksis, endnu mindre i forhold til retspraksis, som bekræfter, at der findes et generelt retsprincip.

34. Dette afsnit er opbygget som følger: Først vil jeg generelt behandle arten af og manglen på (lovgivningsmæssig) gennemførelse af Domstolens praksis og de generelle EU-retlige principper, der er fastslået heri (1), for det andet vil jeg se på potentielle tidsmæssige begrænsninger af Domstolens afgørelser (2), og endelig vil jeg samle disse to strømme og anvende dem på denne sag (3).

1. Gennemførelse og tidsmæssige virkninger af retspraksis og generelle principper

35. Hvad for det første angår den tidsmæssige anvendelse af Domstolens praksis er den generelle regel en regel om *utilsigtet tilbagevirkende kraft*: Domstolen fortolker EU-retlige bestemmelser *ex tunc*, som så finder umiddelbar anvendelse på alle verserende (og undtagelsesvist endog afsluttede¹⁵) sager, der anvender den samme bestemmelse. Retspraksis afklarer og definerer betydningen af og

14 – Vedrørende bekræftelsen af betydelige forskelle inden for de forskellige EU-retlige områder jf. f.eks. R. de la Feria og S. Vogenauer (red.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford, 2011.

15 – Jf. i denne retning dom af 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, præmis 28), eller af 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, præmis 63).

anvendelsesområdet for EU-retlige regler, som de skal forstås og anvendes eller skulle have været forstået og anvendt fra ikrafttrædelsestidspunktet. Det følger heraf, at disse regler som fortolket kan finde anvendelse, endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består før de relevante dom(me) fra Domstolen¹⁶.

36. Hvad angår den potentielle gennemførelse af Domstolens praksis »podes« Domstolens fortolkninger i retspraksis af retlige bestemmelser på disse bestemmelser. I overensstemmelse med adskillelsen¹⁷ eller den »horisontale og vertikale tildeling« af magt¹⁸ er Domstolens opgave at konstatere lovgivningen, ikke at skabe den¹⁹.

37. Af disse grunde skal EU-retspraksis ikke »gennemføres« for at have virkning. Nogle gange kan retspraksis være (delvist) kodificeret. Ved andre anledninger skal der tages hensyn til retspraksis, når nye versioner af den relevante lovgivning vedtages, eller der laves ændringer. Dette er alt sammen muligt, men det er bestemt ikke en forudsætning for, at retspraksis finder anvendelse. Retspraksis skal ikke lovgivningsmæssigt gennemføres for at få virkning.

38. Hvad for det andet angår generelle principper kan det bestemt bringes på bane, at eftersom de er *generelle*, og de er *principper*, så finder de anvendelse uden tidsmæssige begrænsninger, når eksistensen heraf først er blevet »opdaget«. De er som sådan uafhængige af enhver lovgivning, der giver anledning til dem eller endog giver dem virkning, og denne lovgivnings egne tidsmæssige begrænsninger.

39. Det er dog ikke min opfattelse, at en sådan fuldstændig mangel på tidsmæssige begrænsninger for anvendelsen af generelle principper er et særligt fornuftigt forslag, på en række planer. Hvis man ser bort fra alle de teoretiske og ontologiske spørgsmål, er der også en række praktiske betænkeligheder. Navnlig en skiller sig ud: Hvis eksistensen af et generelt EU-retligt princip kun kan autoritativt bekræftes af en afgørelse fra Domstolen, hvis tidsmæssige virkninger også selv er begrænsede, kan selve det generelle princip, der er fastslået i den samme afgørelse, da nyde ikke blot den samme *utilsigtede tilbagevirkende kraft*, men i det væsentlige fuldstændig tilbagevirkende kraft, der går videre end de regler, der normalt finder anvendelse på Domstolens praksis?

40. I alle praktiske henseender vil et generelt EU-retligt princip, hvis eksistens er blevet bekræftet af en afgørelse fra Domstolen, derfor *dele* de samme kendetegn som Domstolens praksis hvad angår de to nøgleelementer, der er behandlet her: Det vil også finde anvendelse på verserende sager, og det vil ikke kræve specifik gennemførelse for at få virkning.

16 – Dom af 6.3.2007, Meilicke m.fl. (C-292/04, EU:C:2007:132, præmis 34).

17 – Jf. f.eks. E. Steiner, »Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions«, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, s. 12 og 13, og M. Lang, »Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of Member States«, i P. Popelier m.fl. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, s. 245.

18 – K. Lenaerts og J.A. Gutiérrez-Fons, »The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law«, bind 47, *Common Market Law Review*, 2010, s. 1629 og s. 1645-1649.

19 – Ud fra et synspunkt, der er rodfæstet i opfattelsen af den rolle, som retsafgørelser fra medlemsstaternes højere instanser har, jf. f.eks. de generelle sammenlignende rapporter i D.N. MacCormick og R.S. Summers (red.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Hvor konstateringen af lovgivningen derimod i den enkelte sag ophører, og skabelsen af lovgivning begynder, er en anden, men bestemt ikke ny drøftelse. Så tidligt som i 1934 henviste Arthur Goodhart hertil som noget, der har domineret engelsk og amerikansk retlig tænkning i århundreder (A.L. Goodhart, *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, s. 14). Jf. også R. Cross og J.W. Harris, *Precedent in English Law*, 4. udg., Clarendon Press, Oxford, 1991, s. 27-34.

41. Af de ovennævnte grunde er hverken »direkte virkning« eller specifik gennemførelse en forudsætning for generelle EU-retlige princippers anvendelse²⁰. Ved vurderingen af transaktioner skal de EU-retlige momsregler og de nationale regler, der gennemfører dem, anvendes i lyset af og i overensstemmelse med de generelle principper, der er udviklet i retspraksis, herunder princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms. Det er endvidere tilfældet for transaktioner, der fandt sted inden dommen i sagen Halifax m.fl., men hvoraf vurderingen stadig pågik på det tidspunkt, hvor dommen blev afsagt.

2. Tidsmæssige begrænsninger

42. Domstolen har i visse tilfælde begrænset de tidsmæssige virkninger af sine domme. Sådanne begrænsninger er usædvanlige²¹. Domstolen gør det kun af hensyn til retssikkerheden²² og under to betingelser, nemlig at »de berørte parter skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser [på grund af dommen]«²³. Hvis der allerede er retspraksis om forholdet, pålægger Domstolen endvidere ikke sådanne begrænsninger²⁴.

43. Der er et fælles tema i alle disse betingelser og anvendelsen heraf: forudsigelighed. Det er f.eks. også grunden til, at Domstolen undtagelsesvis kun vil pålægge tidsmæssige begrænsninger i den første sag, som fortolkede retsstillingen, men ikke i efterfølgende afgørelser, som stadfæster den samme fremgangsmåde. På den anden side bør det også generelt anerkendes, at jo mere Domstolen udvikler retten ud over de fortolkede bestemmelsers specifikke ordlyd, jo vanskeligere bliver det at opretholde reglen om fuldstændig ex tunc anvendelse af disse retslige udtalelser²⁵.

3. Anvendelse i denne sag

44. De generelle forslag i afsnit 1 og 2 ovenfor tjener som grundlag for besvarelsen af den forelæggende rets første og andet spørgsmål.

45. Siden dommen i sagen Halifax m.fl. er princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms (underlagt opfyldelsen af »objektive« og »subjektive« betingelser) blevet anvendeligt i alle verserende sager, hvor det var relevant uden behov for, at medlemsstaterne vedtager specifikke foranstaltninger, der gennemfører princippet.

46. Konkret skal medlemsstaternes afgiftsmyndigheder med henblik på at vurdere transaktioner fortolke og anvende sjette direktiv og nationale foranstaltninger, der gennemfører direktivet, i lyset af dette princip. Det er også tilfældet i forhold til vurderinger, der verserede på tidspunktet for Domstolens dom i sagen Halifax m.fl., men vedrørende transaktioner, der ligger forud for dommen.

20 – Jf. i denne forstand om retsmisbrug vedrørende moms 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 54-60).

21 – Jf. f.eks. dom af 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, præmis 72), og af 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, præmis 21).

22 – Dom af 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, præmis 74), og af 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, præmis 21).

23 – Dom af 28.9.1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, præmis 21). Jf. også dom af 12.10.2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, præmis 42). Mere generelt jf. f.eks. D. Düsterhaus, »Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure«, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 – Dom af 23.5.2000, Buchner m.fl. (C-104/98, EU:C:2000:276, præmis 40).

25 – Det kan tilføjes, at problemet bestemt ikke er nyt og bestemt ikke er begrænset til EU's retsorden. Vedrørende et sammenlignende overblik jf. f.eks. E. Steiner, nævnt ovenfor i fodnote 17, eller P. Popelier m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 17.

47. Jeg forstår den forelæggende rets betænkeligheder, at en sådan fremgangsmåde, selv hvis den er fuldstændig i overensstemmelse med de generelle regler om de tidsmæssige virkninger af Domstolens praksis, der ovenfor er redegjort for, kan give anledning til retssikkerhedsmæssige problemstillinger. Efter min opfattelse er denne sag imidlertid åbenbart ikke en usædvanlig sag af denne type, som potentielt begrundet en tidsmæssig begrænsning af dommen i sagen Halifax m.fl.s virkninger. Jeg ønsker navnlig at fremhæve fem punkter i denne henseende.

48. For det første har Domstolen anvendt forbuddet mod »misbrug« eller »misbrug af rettigheder« siden 1970'erne på en lang række materielle områder og ikke på en måde, som er særskilt for disse områder²⁶. Denne brede anvendelse af begrebet tjener til at bekræfte dets »almene rækkevidde, som i sagens natur er kendetegnende for generelle retsprincipper«²⁷.

49. For det andet har en række bestemmelser i sjettede direktiv, herunder artikel 13, punkt B, siden 1977 indeholdt udtrykkelige henvisninger til at forhindre misbrug²⁸. Hvis man læser bestemmelserne i sjettede direktiv, kan det forhold, at der er et forbud mod unddragelse og misbrug i selve direktivets ordning, dermed næppe komme som en overraskelse. Mere generelt støttede lovgiver også udtrykkeligt forbuddet mod retsmisbrug for mere end to årtier siden i forordning nr. 2988/95 som et krav til beskyttelse af EU's finansielle interesser²⁹.

50. For det tredje opstillede forbuddet i ovennævnte forordning to betingelser for at fastslå misbrug: en objektiv betingelse (om det lovgivningsmæssige formål var opfyldt) og en subjektiv betingelse (transaktionernes kunstige art)³⁰. I 2000 (dvs. før omstændighederne i hovedsagen) havde Domstolen allerede i Emsland-Stärke-dommen identificeret de helt samme betingelser som de, der ligger bag det generelle forbud mod retsmisbrug. Da Domstolen i 2006 i dommen i sagen Halifax m.fl. bekræftede, at betingelserne også fandt anvendelse på momsområdet, ændrede den dem ikke³¹.

51. Som allerede anerkendt³² er der forskelle i den specifikke anvendelse af princippet om forbud mod retsmisbrug på de forskellige områder. Domstolens dom i sagen Halifax m.fl. var faktisk den første udtrykkelige bekræftelse af betingelserne for og anvendelsen af princippet på momsområdet. Henset til alle de netop drøftede punkter er det ikke desto mindre bestemt ikke en overraskende eller revolutionerende fortolkning af princippet, der afviger fra eksisterende retspraksis. Det var også i overensstemmelse med henvisningerne til at forhindre misbrug, der allerede fandtes i sjettede direktiv og forordningen om beskyttelse af EU's finansielle interesser.

52. For det fjerde giver det allerede udfordringer at begrænse en doms tidsmæssige virkninger for så vidt angår rettens objektivitet³³. Enhver beslutning om at begrænse en doms tidsmæssige virkninger bør derfor kun træffes i selve dommen. Eftersom der ikke blev pålagt en sådan begrænsning i selve sagen Halifax m.fl., er det vanskeligt at se, hvorfor – bortset fra helt usædvanlige omstændigheder – den bør pålægges et årti senere og i forhold til en anden sag.

26 – Vedrørende en liste af eksempler jf. fodnote 41 i generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2005:200) eller individuelle materielle kapitler i R. de la Feria og S. Vogenauer (nævnt ovenfor i fodnote 14). Som anført af P. Schammo »omfatter retspraksis om misbrug af rettigheder nu hele det EU-retlige spektrum« (P. Schammo, »Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System«, bind 14, *European Law Journal*, 2008, s. 359). Eller mere tweet-venligt, omend ikke ganske optimistisk: »Misbrug er alle steder i EU-retten« (A. Saydé, nævnt ovenfor i fodnote 12, s. 13).

27 – Dom af 15.10.2009, Audiolux m.fl. (C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 50).

28 – Jf. også artikel 13, punkt A, artikel 14 og 15, som henviser til »svig, unddragelse og misbrug«. Artikel 13, 14, 15, 27, 28c og 28k henviser også til »unddragelse« (i den affattelse, der var gældende på det relevante tidspunkt).

29 – Jf. artikel 4, stk. 3, i Rådets forordning (EU, Euratom) nr. 2988/95 af 18.12.1995 om beskyttelse af De Europæiske Fællesskabers finansielle interesser (EFT 1995, L 312, s. 1).

30 – Artikel 4, stk. 3, i forordning nr. 2988/95 bestemmer, at »[h]andlinger, som bevisligt har til formål at opnå en fordel, der er i modstrid med sigtet for de på området gældende fællesskabsregler, ved kunstigt at skabe de nødvendige forudsætninger for at opnå denne fordel, bevirker, alt efter tilfældet, enten at fordelene ikke indrømmes, eller at den tilbagekaldes«.

31 – Dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 – Jf. ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 29.

33 – Dom af 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, præmis 71).

53. For det femte, og som nævnt ovenfor³⁴, er en af forudsætningerne for at begrænse en doms tidsmæssige virkninger, at parterne, som anmoder herom, og som drager fordel af begrænsningen, handlede i god tro. Det er korrekt, at »ond tro« ikke er en særskilt betingelse for, at misbrug fastslås (og der er intet, der tyder på, at appellanterne handlede i ond tro). For så vidt som de objektive og subjektive betingelser for, at misbrug fastslås, er opfyldt, forekommer det imidlertid noget usammenhængende at konkludere, at den afgiftspligtige ikke desto mindre handlede fuldstændigt i god tro som begrundelse for det usædvanlige skridt at begrænse de tidsmæssige virkninger af en af Domstolens domme.

54. Endelig kan den afgiftspligtige – som allerede bekræftet af Domstolen – ikke i sager, hvor betingelserne for misbrug er opfyldt, derefter forsøge at støtte ret på retssikkerhed eller berettigede forventninger for på en måde at legitimere et sådant misbrug³⁵.

55. Jeg ser derfor ingen grund til at begrænse dommen i sagen Halifax m.fl.s tidsmæssige virkninger i forhold til den foreliggende sag.

4. Foreløbig konklusion

56. I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare den forelæggende rets første og andet spørgsmål som følger:

Bestemmelserne i sjette direktiv skal fortolkes i lyset af det generelle EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug på momsområdet. Det er også tilfældet

- når der ikke er nogen, hverken lovgivningsmæssige eller retslige, nationale foranstaltninger, der »giver« princippet »virkning«
- i sager som den for den forelæggende ret verserende, hvor relevante transaktioner blev gennemført inden Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Det fjerde og det syvende spørgsmål: betingelser for anvendelse af princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms

57. Den forelæggende ret ønsker med det fjerde og det syvende spørgsmål vejledning om betingelserne for at fastslå retsmisbrug. Mens det i sidste ende påhviler den nationale ret at fastslå, om disse betingelser er opfyldt³⁶, kan Domstolen bistå ved at tilbyde afklaring af, hvordan disse betingelser bør fortolkes og anvendes.

1. De to betingelser for fastslåelse af retsmisbrug i momssager

58. Med henblik på, at det kan fastslås, at der foreligger misbrug, har en medlemsstats afgiftsmyndighed bevisbyrden for, at to betingelser er opfyldt.

34 – Dette forslag til afgørelse, punkt 42.

35 – Jf. dom af 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 38), og 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), der afspejler den latinske grundsætning *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

36 – Dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 54), og af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 76).

59. For det første skal det være åbenbart, 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 er overholdt – ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele« (den »objektive betingelse«). For det andet »skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel« (den »subjektive betingelse«)³⁷.

60. Disse to betingelser er adskilte, særskilte og kumulative. Det er efter min opfattelse åbenbart ud fra den måde, hvorpå de generelt er opstillet i Domstolens praksis og fortolket i lyset af de specifikke faktiske omstændigheder. Den »objektive« betingelse vedrører lovgivers retlige formål, og om dette er blevet opfyldt. Den »subjektive« betingelse vedrører de gennemførte transaktioners praktiske formål. Jeg vil behandle dem hver for sig nedenfor.

2. Objektiv betingelse: strider afgiftsfordelen mod formålet med de »relevante bestemmelser«?

61. Med det syvende spørgsmål spørges, om appellanterne har opnået en afgiftsfordel, der er i strid med formålet med den nationale lovgivning og direktivet. Domstolen har kun kompetence til at besvare spørgsmålet for så vidt angår direktivets formål.

62. Som en indledende bemærkning kan det være fristende for en afgiftsmyndighed at sige, at sjette direktivs formål er at overføre penge fra de afgiftspligtige til staten. Enhver nedgang i indtægten fra afgifter og dermed enhver »afgiftsoptimering« vil derfor være i strid med et overordnet formål med afgiftslovgivningen.

63. Et sådant forslag er åbenbart ikke korrekt. Domstolen har ved flere anledninger bekræftet, at »en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser [...] angående momsordningen[...] [...] afgiftspligtige personer [har] ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvar reduceres«³⁸.

64. Der er med andre ord ingen retlig pligt til at betale den højest mulige afgift. »Formålet« med den objektive betingelse i Halifax-testen kan derfor ikke blot være det *overordnede* formål med al afgiftslovgivning: at hæve afgiften. Hvad er så det *specifikke* »formål« i denne sammenhæng?

37 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 86).

38 – Jf. f.eks. dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 73), og af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 27).

a) Retspraksis om formålet med »relevante bestemmelser«

65. Jeg vil begynde med en grundlæggende bemærkning om spørgsmålets formulering, som er afgørende for den begrundelse, der følger, nemlig: Retspraksis henviser ikke til den manglende opfyldelse af formålet med »direktivet« generelt, men snarere de »relevante bestemmelser« heri³⁹. Dette er til fulde bekræftet i Domstolens praktiske anvendelse af betingelsen⁴⁰. En konstatering af, at den objektive betingelse er opfyldt, kræver i princippet (i) identifikation af »relevante bestemmelser«, (ii) formålet hermed og (iii) en godtgørelse af, at formålet ikke er blevet opfyldt⁴¹.

66. En nærmere analyse af retspraksis afslører, at den ovennævnte test vedrørende formålet behandles på lidt forskellige måder. Med henblik på at illustrere dette og også gøde jorden for vurderingen af formålet med de relevante bestemmelser i denne sag opstiller jeg nedenfor tre eksempler inden for momsområdet: dommen i sagen Halifax m.fl., Part Service-dommen og WebMindLicences-dommen⁴².

67. I dommen i sagen Halifax m.fl. opstod betænkelighederne vedrørende misbrug i det væsentlige med henvisning til opbygningen af transaktioner på en sådan måde, at selskaber i Halifax-koncernen var i stand til at opretholde en status som fritaget for udgående moms og alligevel fradrage al indgående moms i forhold til disse transaktioner. Domstolen fortolkede sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, således, at retten til at fradrage indgående moms, sammenholdt med princippet om afgiftsneutralitet, kræver en tilknytning mellem en indgående og en udgående transaktion⁴³. Det ville være i modstrid med formålet med disse bestemmelser at tillade en afgiftspligtig person, der normalt *ikke* foretager *nogen* transaktion, der er i overensstemmelse med fradragsreglerne, alligevel at have fuldt fradrag⁴⁴.

68. I Part Service-sagen⁴⁵ havde de involverede selskaber opdelt leasingaftaler for køretøjer i særskilte dele (herunder forsikring, finansiering, mægling og leje). Domstolen støttede sig til reglen om, at når der er flere formelt adskilte transaktioner, skal de ikke desto mindre vurderes sammen, hvis »de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse«⁴⁶. I sådanne tilfælde vil særskilt momsbehandling af leveringerne »være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1,[litra a),] nemlig beskatning af den samlede modværdi, som modtages af aftageren«⁴⁷.

39 – Jf. f.eks. dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74), og af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 29), selv om der er begrænsede undtagelser inden for andre anvendelsesområder for princippet om forbud mod retsmisbrug (jf. f.eks. dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 33, som henviser til »regler« snarere end »relevante bestemmelser«).

40 – Jf. f.eks. vedrørende moms dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 79 og 80) (sjette direktivs artikel 17), af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 60) (sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1), og af 17.12.2015, WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 38 og 41) [artikel 43 og artikel 56, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112, erstattet af artikel 45 og artikel 59, litra k), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008, EUT 2008, L 44, s. 11] (direktiv 2006/11 erstattede sjette direktiv). Dette forhold afspejles også i historien bag den »objektive betingelse«, for så vidt som bagklogskaben giver os mulighed for at genskabe denne historie. I sager, der vedrører påstået misbrug, blev der dermed allerede givet udtryk for den todelte test i Emsland-Stärke-dommen og senere på momsområdet i dommen i sagen Halifax m.fl., idet Domstolen overvejede, om formålet med *specifikke bestemmelser* var blevet opfyldt; jf. f.eks. dom af 12.5.1998, Kefalas m.fl. (C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 23), og af 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33 og 34), der begge vedrørte artikel 25, stk. 1, i Rådets andet direktiv 77/91/EØF af 13.12.1976 om samordning af de garantier, der kræves i medlemsstaterne af de i artikel 58, stk. 2, i traktaten nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, for så vidt angår stiftelsen af aktieselskabet samt bevarelsen af og ændringer i dets kapital, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde (EFT 1977, L 26, s. 1).

41 – Jeg bemærker, at i Emsland-Stärke-sagen, hvorfra denne betingelse stammer, så Domstolen ikke på denne betingelse, men udtalte blot, at »Bundesfinanzhof har udtalt, at de faktiske forhold, der er beskrevet i det første præjudicielle spørgsmål, viser, at formålet med fællesskabsbestemmelserne ikke er opfyldt«. Dom af 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 55).

42 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), og af 17.12.2015, WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832).

43 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 79).

44 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 80). Jf. dog Weald Leasing-dommen og dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, som forekommer at anvende en noget anderledes fremgangsmåde: dom af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), og af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 44 og 45).

45 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

46 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 52).

47 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 60).

69. I *WebMindLicences-dommen*⁴⁸ havde de involverede selskaber foretaget en række transaktioner, således at relevante licenser umiddelbart så ud til at blive leveret fra Portugal og ikke Ungarn (sidstnævnte havde en meget højere momssats for denne type transaktioner). Domstolen fokuserede i dommen på formålet med de specifikke bestemmelser i direktiv 2006/112, som definerede leveringsstedet for tjenesteydelser⁴⁹. Domstolen fandt, at der ikke ville være tale om misbrug, hvis tjenesteydelserne faktisk blev leveret fra Portugal. »Det forholder sig derimod anderledes, såfremt tjenesteydelsen reelt er blevet leveret i [Ungarn].«

70. I alle ovenstående sager fremgår det dermed klart, at formålet med de specifikke bestemmelser i det gældende direktiv blev taget i betragtning og netop skal tages i betragtning for at kunne afgøre, om den »objektive betingelse« er opfyldt.

b) Kommissionens foreslåede sammensmeltning af de to betingelser

71. Ingen af de skriftlige indlæg anfører klart og udtrykkeligt de relevante bestemmelser for så vidt angår identifikationen af det potentielle misbrug i denne sag.

72. Under retsmødet henviste Kommissionen til samlingen eller gruppen af bestemmelser om momsopkrævning, der er relevant i denne sag, og nævnte sjette direktivs artikel 2, stk. 1, artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g). Kommissionen anførte videre under retsmødet, at formålet med disse bestemmelser er at sikre den »rette anvendelse« eller »normale momsbehandling« af transaktionerne.

73. Jeg er enig i, at dette er de gældende bestemmelser⁵⁰. Jeg er dog ikke af den opfattelse, at det er en overbevisende udtalelse vedrørende formålet. Kommissionens argument er ganske enkelt cirkulært.

74. Det er åbenlyst ønskværdigt, at alle bestemmelser i sjette direktiv finder korrekt anvendelse på en sådan måde, at transaktioner får en normal momsbehandling. Spørgsmålet er dog her præcist: Hvad er en korrekt vurdering? I denne sag er hele problemstillingen opstået på grund af, at der er en »teknisk« korrekt vurdering. Med ordene fra dommen i sagen *Halifax m.fl.* var »de betingelser formelt [...]overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv«⁵¹ for så vidt angår alle transaktionerne.

75. Da Kommissionen under retsmødet blev nærmere udspurgt herom, afklarede den, at den mente, at *formålet med de relevante bestemmelser er at afgiftspålægge den reelle, materielle transaktion*. Eftersom den længerevarende og den korterevarende lejeaftale ikke var reelle, men udtænkte, bør der ses bort fra dem.

76. Jeg vil for nuværende antage, at Kommissionen har ret, og at formålet med disse bestemmelser er at afgiftspålægge de »reelle, materielle transaktioner«. Hvis det er tilfældet, skifter fokus så i praksis helt til den anden betingelse om »kunstighed« eller den »subjektive« betingelse i testen for misbrug, der blev opstillet i *Emsland-Stärke-dommen* og dommen i sagen *Halifax m.fl.* Hvis betingelsen dermed er opfyldt, og en transaktion faktisk er kunstig (ikke »reel« eller »materiel«), så kan anvendelsen af momsreglerne på disse transaktioner *så meget desto mindre opfylde deres formål*⁵².

48 – Dom af 17.12.2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 – Oprindelig artikel 43 og artikel 56, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112 og efterfølgende artikel 45 og artikel 59, litra k), efter ændring ved direktiv 2008/8.

50 – Selv om artikel 2, stk. 1, ikke tilføjer meget og potentielt kan citeres som relevant i alle sager om levering af varer (den kunne f.eks. også være nævnt i dommen i sagen *Halifax m.fl.* eller *Part Service-dommen*, som drøftet ovenfor, men blev det ikke).

51 – Dom af 21.2.2006, *Halifax m.fl.* (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 74).

52 – Forslaget er meget tæt på det, som Kommissionen foreslog som en løsning på spørgsmålet i *Emsland-Stärke-sagen*, og som Domstolen ikke fulgte. Kommissionen havde dermed foreslået, at der ikke skulle fastslås misbrug, når »de pågældende handelstransaktioner har til formål at opnå en fordel, der er uforenelig med de gældende fællesskabsretlige bestemmelseres formål i den forstand, at betingelserne for at opnå denne fordel er blevet kunstigt skabt« (jf. dom af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 43) (min fremhævelse).

77. Spørgsmålet om, hvilke transaktioner der er »reelle« eller »materielle«, og hvilke der derimod er »kunstige« eller »udtænkte«, bliver helt afgørende. De to betingelser falder sammen til en enkelt.

78. Der er efter min opfattelse en lang række problemer med denne fremgangsmåde. Jeg vil fremhæve fire af dem.

79. For det første fjerner den faktisk den første del af Halifax-testen. Jeg anser det ikke for at være den rette fremgangsmåde, men hvis den er, så er det vigtigt at anføre dette udtrykkeligt. Som bekræftet i f.eks. dommen i sagen Halifax m.fl. har »Domstolen [...] ved flere lejligheder bemærket, at fællesskabslovgivningen [skal] være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse. Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem«⁵³.

80. Det kan ikke benægtes, at der er spændinger mellem princippet om forbud mod retsmisbrug og legalitets- og retssikkerhedsprincippet. Det er derfor vigtigt, at betingelserne er så klare som muligt⁵⁴. Jeg bemærker også, at ovenstående begrundelse, der berettiger den umiddelbare anvendelse af dommen i sagen Halifax m.fl. på verserende sager, byggede delvist på den forståelse, at betingelserne for fastslåelse af misbrug var uklare, i det mindste fra 2000, dvs. datoen for Emsland-Stärke-dommen⁵⁵. Hvis de to betingelser, der blev udtalt i den sag, nu falder sammen til en enkelt, så holder den præmis efter min opfattelse ikke længere.

81. For det andet, og selv hvis det antages, at de to betingelser teknisk fortsætter med at finde anvendelse⁵⁶, om end med »kunstighed« som den afgørende faktor i dem begge, er jeg af den opfattelse, at en sådan fremgangsmåde i det mindste passer meget dårligt med fremgangsmåden i tidligere retspraksis, såsom dommen i sagen Halifax m.fl., Parts Service-dommen og WebMindLicences-dommen⁵⁷, der mere klart identificerede de omtvistede bestemmelser og formålet hermed.

82. For det tredje blev de to betingelser først fremsat i Emsland-Stärke-dommen. I den sag og i deres mest almindelige udformning i efterfølgende sager er de faktisk en »copy paste« af betingelserne for skattesnydsbestemmelsen i forordning nr. 2988/95 om beskyttelse af EU's finansielle interesser (artikel 4, stk. 3)⁵⁸. Det kan være ren spekulation, men det er måske rimeligt at antage, at bestemmelsen ville have fundet anvendelse i Emsland-Stärke-dommen, hvis forordningen havde fundet tidsmæssig anvendelse⁵⁹. Domstolen har faktisk siden behandlet artikel 4, stk. 3, i forordning

53 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72).

54 – Hvis de ikke er det, kan det antydes, at hvad angår de praktiske virkninger af princippet om forbud mod retligt forbud så stemmer princippet ikke overens med legalitetsprincippet. Den positivistiske drøm om retlig forudsigelighed kombineret med det forfatningsmæssige princip om enhver offentlig handlingens legalitet betyder, at når en person står over for den offentlige forvaltning, herunder naturligvis afgiftsforvaltningen, bør han være i stand til på grundlag af gyldig ret at forudsige, om hans handlinger vil være enten tilladte (lovlige) eller ikke tilladte (ulovlige). Endvidere og inden for denne dikotomi er alt, der ikke er udtrykkeligt forbudt, tilladt. Til denne klassiske dikotomi føjer forbuddet mod retsmisbrug – bestemt et med uklare betingelser – en tredje gråzone, som måske kan være meget foruroligere for en mere traditionelt tænkende positivistisk jurist. Det betyder faktisk, at der er en tredje gruppe af transaktioner, som på trods af, at de er formelt tilladte ex ante, måske skal revurderes ex-post som *materielt* ulovlige. Med et glimt i øjet kan en sådan gråzone med uklare betingelser faktisk kaldes »arven efter Schrödingers«: Det er først senere, når æsken åbnes, at man finder ud af, om transaktionerne inden i æsken var lovlige.

55 – Jf. ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 50.

56 – Hvilket efter min opfattelse vil være en ganske »udtænkt« forståelse.

57 – Som drøftet ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 66-69.

58 – Jf. også ovenfor, punkt 49-51. Det er værd at tilføje, at i Emsland-Stärke-sagen præsenterede generaladvokat Alber forholdet den anden vej rundt, idet han udtalte, at artikel 4, stk. 3, »ikke skaber noget nyt retsinstitut, men [...] kodificerer et i fællesskabsretten gældende alment retsprincip« (generaladvokat Albers forslag til afgørelse Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:252, punkt 80).

59 – I efterfølgende sager, hvor både princippet om retsmisbrug og artikel 4, stk. 3, i forordning nr. 2988/95 har været relevant, har Domstolen først anvendt det generelle princip (jf. dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255).

nr. 2988/95 og de to betingelser for misbrug som substituerbare⁶⁰. På et område, der allerede er for komplekst, vil udviklingen af testen for misbrug i tråd det med af Kommissionen foreslåede – som antyder sammensmeltningen af den objektive og den subjektive betingelse – give anledning til vanskelige spørgsmål om, hvordan forordningen og princippet skal samvirke i fremtiden.

83. Endelig skal anvendelsen af betingelserne for princippet om forbud mod retsmisbrug vedrørende moms i et vist omfang moduleres til de vanskelige områder, hvorpå det finder anvendelse. Efter min opfattelse bliver det imidlertid endnu vanskeligere (måske endda umuligt) at forene misbrugsbegrebet som omdefinert på den foreslåede måde (en test for kunstighed) med misbrugsbegrebet som anvendt i andre sager. I sager om fri bevægelighed og statsborgerskab er problemstillingen med kunstighed ved en række anledninger dermed ikke kun blevet anset for ikke-afgørende, det er i praksis nærmest blevet behandlet som irrelevant⁶¹.

c) Vurdering af opfyldelsen af »formålet« i denne sag

84. I lyset af det ovenstående er det min opfattelse, at den af Kommissionen foreslåede fremgangsmåde bør forkastes, og at en fremgangsmåde, som mere nøjagtigt afspejler Domstolens eksisterende praksis, snarere bør opretholdes.

85. I denne sag består det angivelige misbrug i den kunstige opfyldelse af betingelserne for (i) en første levering af ejendommene og (ii) fritagelsen for efterfølgende leveringer (som faktisk er to sider af samme sag).

86. Det er derfor nødvendigt at overveje formålet med pålæggelse af moms på leveringer »inden første indflytning« og den efterfølgende fritagelse heraf som afspejlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g).

87. Den grundlæggende fremgangsmåde for pålæggelse af moms på overførsler af ejendomme kan groft sagt sammenfattes således: Afgiftspålæg det første salg, fritag resten. Formålet med dette er afklaret i det oprindelige forslag fra Kommissionen og Domstolens praksis.

88. I begrundelsen til Kommissionens oprindelige forslag var anført, at »opførelsen og markedsføringen af nye bygninger skal afgiftspålægges, uanset i hvilken egenskab sælger handler. For at løse vanskeligheder ved sondringen mellem nye og gamle bygninger er begrebet første indflytning blevet anvendt for at fastlægge det tidspunkt, hvor bygningen forlader fremstillingsprocessen og bliver et forbrugsgode, dvs. når bygningens ejer eller lejer begynder at anvende den«. Begrundelsen henviser videre til, at ejendomme blev »forbrugt« i medfør af den første indflytning heri, og muligheden for, at en ejendom »genindtræder i handelskredsløbet« eller bliver/blev »genhandlet«⁶².

89. Denne ordlyd antyder, at begrebet »første indflytning« er ligestillet med »forlader fremstillingsprocessen«, »bliver et forbrugsgode« eller »indtræder i handelskredsløbet«.

60 – Og gjort det ganske udtrykkeligt i dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 52). Jf. også dom af 9.7.2015, Cimmino m.fl. (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 – Jf. ovenfor i dette forslag til afgørelse, punkt 28.

62 – Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – En fælles ordning om merværdiomsætningsafgift: Ensartet grundlag. KOM(73) 950, 20.6.1973, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 9.

90. Domstolen betragtede i dommen i sagen *Goed Wonen I* fritagelsen med tilsvarende ord, idet den udtalte, at »[p]å samme måde som salget af en ny bygning *efter dens første levering til en endelig forbruger markerer afslutningen af fremstillingsprocessen*, skal også udlejning af fast ejendom således som udgangspunkt fritages for afgift« (min fremhævelse)⁶³.

91. Formålet med den kombinerede anvendelse af artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g), i sjette direktiv kan omformuleres som anvendelsen af moms, når fast ejendom handles for første gang.

92. Efter min opfattelse opfylder en overførsel af den i hovedsagen beskrevne type ikke dette formål.

93. En kombination af faktorer fører mig til denne konklusion, og navnlig de følgende (der bygger på min forståelse af forelæggelsen): (i) Den længerevarende lejeaftale blev indgået med en enhed, som appellanterne kontrollerede, og (ii) der blev givet afkald på den længerevarende lejeaftale kort tid efter undertegnelsen heraf og sammenlignet med samlede varighed heraf, og (iii) der i løbet af dette korte tidsrum var en leaseback på plads i form af den korterevarende lejeaftale med det nettoresultat, at appellantent faktisk aldrig opgav kontrollen over ejendommene, således at de, henset til alle disse omstændigheder, ikke forekommer at have forladt fremstillingsprocessen.

94. I lyset af det ovenstående og med forbehold for den nationale rets endelige vurdering vil det i sager som den i hovedsagen omhandlede være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g), at behandle en længerevarende lejeaftale mellem forbundne parter, hvorpå der kort efter aftalens indgåelse gives afkald, uden at der er gjort brug af ejendommen, som en »levering [...] inden første indflytning«.

3. Subjektiv betingelse: Var det væsentligste formål at opnå en afgiftsfordel?

95. I forhold til den »subjektive betingelse« spørges der med den forelæggende rets fjerde spørgsmål nærmere bestemt, om transaktionerne forud for salget ved identifikationen af det væsentligste formål bør behandles for sig selv eller som en del af transaktionerne »som en helhed«.

96. Det er nyttigt at begynde med at overveje betydningen af »væsentligste formål« nærmere.

97. Den subjektive test præsenteres på en række forskellige måder i retspraksis. Herudover »hovedformålet«⁶⁴ henviser nogle domme til »alene [...] med henblik på«⁶⁵ eller »udelukkende [...] med det formål«⁶⁶ at opnå en »[uberettiget] afgiftsfordel«⁶⁷. Andre blander de to (»hovedformålet [...] er opnåelsen af« en »afgiftsfordel«⁶⁸). Andre henviser til handelstransaktioner, som ikke er »almindelige«⁶⁹.

98. Alle disse forskellige udtryk for den subjektive test har et fælles tema. De spørger alle: Er der *nogen* økonomisk grund til at gøre dette *ud over* at nedbringe afgiften? Standarden er forskellig.

63 – Dom af 4.10.2001, »Goed Wonen« (C-326/99, EU:C:2001:506, præmis 52). Jeg bemærker Domstolens åbenbare ligestilling mellem begrebet »første levering« og »første indflytning«. Jf. også dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 21), som anvender ordene »gamle bygninger«.

64 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 75 og 86).

65 – Dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 35).

66 – Dom af 21.2.2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, præmis 51).

67 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 69 og 70), og af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 25).

68 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 75), og af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 49).

69 – Dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 32).

99. I Parts Service-dommen fandt Domstolen, at der kan være tale om misbrug, hvis »hovedformålet« er en afgiftsfordel⁷⁰. Dette medfører et potentielt meget bredt misbrugsbegreb. I skærende modsætning hertil fandt Domstolen i dommen i sagen Halifax m.fl. og i Weald Leasing-sagen, at der ikke var tale om misbrug, »når der *kan* være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele« (min fremhævelse)⁷¹. I dommen i sagen Cervati og Malvi krævede misbrug, at transaktionerne »savne[de] enhver økonomisk og kommerciel berettigelse«⁷².

100. De sidstnævnte domme, der faktisk har en mere restriktiv fremgangsmåde i forhold til misbrugsbegrebet, er mere fremherskende. De afspejler også den mere almindeligt anvendte ordlyd »hovedformål«, »alene [...] med henblik på« eller »helt kunstige« ordninger.

101. Efter min opfattelse skal den subjektive test anvendes restriktivt i tråd med fremgangsmåden i sager, såsom dommen i sagen Halifax m.fl. og i sagen RBS Deutschland Holdings. Hvis de omtvistede transaktioner *kan* have en anden økonomisk begrundelse end en afgiftsfordel, så er testen ikke opfyldt. Denne fremgangsmåde afspejler ikke kun den fremherskende retspraksis, den er også i tråd med legalitetsprincippet⁷³, som »gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem«⁷⁴.

102. Med denne fremgangsmåde i forhold til det »væsentligste formål« in mente vender jeg mig nu mod det specifikke punkt, der er rejst i den forelæggende rets fjerde spørgsmål, nemlig: det væsentligste formål med nøjagtigt *hvilke transaktioner*?

103. Den forelæggende ret har foreslået to alternativer: enten (i) transaktionerne forud for salget eller (ii) transaktionerne forud for salget og det endelige salg som en helhed.

104. Efter min opfattelse er sidstnævnte under alle omstændigheder den forkerte referenceramme. Det forekommer mig klart, at – med undtagelse af tilfælde af afgiftssvig (som ikke er påstået her) – hvis nettet kastes langt nok, herunder alle opførelsesprocesser og ejendommens efterfølgende liv, kan der altid findes en eller anden økonomisk begrundelse, som går videre end »blot« en afgiftsfordel. En sådan fremgangsmåde vil faktisk forhindre den subjektive betingelse i nogensinde at blive opfyldt.

105. I sammenhæng med denne sag er en eller flere af transaktionerne forud for salget dermed sandsynligvis den relevante transaktion i denne sag. Ud over denne generelle bemærkning er det efter min opfattelse i sidste ende op til den forelæggende ret at fastlægge den transaktion eller den række af transaktioner, i forhold til hvilke det »væsentligste formål« skal søges, og hvad det væsentligste formål er.

106. Herved skal den forelæggende ret ikke desto mindre tage hensyn til alle de faktiske omstændigheder og forhold i sagen. Dette kan omfatte forudgående eller efterfølgende transaktioner⁷⁵. Med andre ord skal den forelæggende ret for fuldt ud at vurdere det »væsentligste formål« med selve transaktionerne forud for salget overveje den faktiske sammenhæng bredere.

70 – Dom af 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 45).

71 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 75), og af 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 30).

72 – Dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 47).

73 – Vedrørende de potentielle risici, der følger af at se bort herfra, jf. igen ovenfor, fodnote 54.

74 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 72).

75 – Dom af 14.4.2016, Cervati og Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, præmis 35).

107. I denne sag vil der, hvis man fjerner transaktionerne forud for salget fra deres bredere sammenhæng, faktisk ikke være nogen afgiftsfordel overhovedet, men snarere en afgiftsbyrde (eftersom fordelene er en relativ fordel, der kun opstår på grund af det efterfølgende salg til tredjemænd).

4. Foreløbig konklusion

108. I lyset af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det fjerde og det syvende spørgsmål således:

Det fjerde spørgsmål

I et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede bør det »væsentligste formål« ikke søges i forhold til transaktionerne *forud for* salget og det endelige salg samlet. Det tilkommer den forelæggende ret at fastlægge de specifikke transaktion(er) forud for salget, i forhold til hvilke det er hensigtsmæssigt at vurdere det »væsentligste formål« for så vidt angår identifikationen af et potentielt retsmisbrug vedrørende moms.

Det syvende spørgsmål

I tilfælde som de i hovedsagen omhandlede, hvor

- der er indgået en længerevarende lejeaftale mellem en afgiftspligtig person og en anden, forbundet afgiftspligtig person
- der gives afkald på lejeaftalen inden for meget kort tid efter undertegnelsen og sammenlignet med aftalens samlede varighed, og
- der i dette korte tidsrum var en aftale om leaseback på plads med det nettoresultat, at den afgiftspligtige person, der ydede den længerevarende lejeaftale, faktisk aldrig opgav kontrollen over de lejede ejendomme,

vil det være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g), at behandle den længerevarende lejeaftale som en »levering [...] inden første indflytning« i den i direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), omhandlede forstand.

D. Det tredje spørgsmål: omdefinering og revurdering af transaktioner

109. Den forelæggende ret har med det tredje spørgsmål nærmere bestemt spurgt, hvordan de relevante transaktioner skal omdefineres, hvis princippet om retsmisbrug finder anvendelse i denne sag?

110. Når en krænkelse af princippet om forbud mod retsmisbrug er konstateret, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget⁷⁶. Omdefineringen må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opkræve den korrekte moms og forhindre afgiftsunddragelse⁷⁷.

76 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 98), af 20.6.2013, Newey, (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 50), og af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 52).

77 – Dom af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92).

111. Det påhviler derfor for det første den forelæggende ret på grundlag af de anvisninger, der er givet i svaret på det første, det andet, det fjerde og det syvende spørgsmål, at fastslå, om visse elementer af de i hovedsagen omtvistede transaktioner udgjorde misbrug.

112. Hvis det er tilfældet, påhviler det for det andet retten at omdefinere disse transaktioner med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer, der udgjorde misbruget, ikke havde været til stede.

113. Hvis den nationale ret f.eks. konkluderede, at transaktionerne forud for salget udgjorde en krænkelse af princippet om forbud mod retsmisbrug, burde der dermed ses bort fra disse transaktioner hvad angår vurderingen af appellanternes momsforpligtelse.

114. På grundlag af de faktiske omstændigheder, som fremgår af den forelæggende rets anmodning, og med forbehold for rettens endelige vurdering ville det efterfølgende salg af ejendommene så blive anset for at udgøre den første levering heraf. Salget burde momsansættes i overensstemmelse med gældende nationale regler, sammenholdt med EU-retten, navnlig sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g).

115. Hvad angår den institutionelle dimension af den forelæggende rets tredje spørgsmål kan det kun gentages, at det påhviler national ret at fastlægge den institution, der har kompetence til at omdefinere og revurdere de relevante transaktioner, i overensstemmelse med princippet om national processuel uafhængighed og med forbehold for principperne om ækvivalens og effektivitet.

116. I lyset af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det tredje spørgsmål således:

- Når en krænkelse af princippet om retsmisbrug er konstateret, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.
- Under omstændigheder som i de hovedsagen omhandlede, og for så vidt som der ses bort fra transaktionerne forud for salget i henhold til princippet om forbud mod retsmisbrug, og det efterfølgende salg af ejendommene dermed anses for at udgøre den første levering heraf, bør dette salg momsansættes i overensstemmelse med gældende nationale regler, sammenholdt med EU-retten, navnlig sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g).

E. Det femte, det sjette og det ottende spørgsmål: foreneligheden af section 4(9) i VAT Act med sjette direktiv

117. Den forelæggende rets femte, sjette og ottende spørgsmål bygger på den forudsætning, at section 4(9) i VAT Act er uforenelig med og (dermed) ikke gennemfører sjette direktiv.

118. Det fremgår imidlertid ikke klart af forelæggelsesafgørelsen eller de skriftlige og mundtlige indlæg til Domstolen, hvad uforeneligheden skyldes, eller hvad der udgør den manglende gennemførelse.

119. I tilfælde af, at et direktiv slet ikke er gennemført, er retsstillingen på en vis måde forholdsvis klar. Der er ingen gennemførelsesforanstaltninger, og national ret er derfor uforenelig med direktivet. I denne sag traf Irland faktisk foranstaltninger til gennemførelse af sjette direktiv. Det er endvidere ubestridt, at i ingen praktiske scenarier uden undtagelse opnår anvendelsen af section 4(9) i VAT Act »det [med direktivet] tilsigtede mål« (for nu at anvende ordlyden i artikel 288 TEUF). Det er derfor ikke muligt generelt og ukvalificeret at sige, at (delvis) uforenelighed kan ligestilles med manglende gennemførelsesforanstaltninger.

120. Det vil efter min opfattelse kræve en bedre forståelse af, hvad arten af den angivelige uforenelighed i section 4(9) i VAT Act skulle være, at gå mere detaljeret ind i disse spørgsmål.

121. Appellanterne anførte under retsmødet, at den væsentligste uforenelighed efter deres opfattelse skyldes section 4(6) i VAT Act. Denne bestemmelse *fritager alle første leveringer af fast ejendom, hvor der ikke skal opkræves indgående moms*. Appellanterne er af den opfattelse, at en sådan fritagelse er uforenelig med sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g), for så vidt som disse EU-bestemmelser *kræver*, at *alle* første leveringer af fast ejendom skal afgiftspålægges. Endvidere gør det forhold, at section 4(6) i VAT Act er uforenelig med sjette direktiv, også, at section 4(9) er uforenelig, da sidstnævnte bestemmelse henviser til førstnævnte.

122. Indstævnte og Irland har bestridt denne forståelse af lovgivningen. De har i deres skriftlige indlæg redegjort for deres egen forståelse af bestemmelsen og grundene til vedtagelsen heraf.

123. Hvad angår det femte, det sjette og det ottende spørgsmål befinder Domstolen sig i en situation, hvor det er vanskeligt ud fra den nationale rets forelæggelse at forstå, hvori uforeneligheden af section 4(9) i VAT Act med sjette direktiv nøjagtigt måtte bestå, og Irland har på det kraftigste bestridt enhver sådan hypotetisk uforenelighed. Selv appellanterne har vanskeligt ved at forklare, hvad det specifikke problem måtte være i forhold til section 4(9), bortset fra, at den henviser til section 4(6) i VAT Act. Endvidere har jeg vanskeligt ved at se – selv hvis man godtager appellanternes forklaring vedrørende uforeneligheden – relevansen heraf i denne sag, eftersom der kunne opkræves indgående moms i denne sag, hvilket blev bekræftet under retsmødet.

124. Det er ikke Domstolens opgave at fortolke national ret. Det er endnu mindre Domstolens opgave at mægle mellem forskellige parter fortolkning heraf, når tilstedeværelsen og arten af den påståede uforenelighed og/eller manglende gennemførelse ikke er åbenbar og klart er bestridt.

125. Som følge heraf og i lyset af det ovenstående er det min opfattelse, at Domstolen ikke har de nødvendige faktuelle detaljer til at give et nyttigt svar, der ikke bygger på hypoteser og spekulation vedrørende arten af den påståede uforenelighed af section 4(9) i VAT Act med sjette direktiv.

126. Jeg foreslår derfor, at det femte, det sjette og det ottende spørgsmål afvises.

V. Forslag til afgørelse

127. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de af Supreme Court (øverste domstol, Irland) stillede spørgsmål således:

»Det første og det andet spørgsmål

Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: Ensartet beregningsgrundlag og nationale foranstaltninger, der gennemfører direktivet, skal fortolkes i lyset af det generelle EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug. Det er også tilfældet

- når der ikke er nogen, hverken lovgivningsmæssige eller retslige, nationale foranstaltninger, der »giver« princippet »virkning«
- i sager som den for den forelæggende ret verserende, hvor relevante transaktioner blev gennemført inden Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Det tredje spørgsmål

Når en krænkelse af princippet om retsmisbrug er konstateret, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefinieres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.

Under omstændigheder som i de hovedsagen omhandlede, og for så vidt som der ses bort fra transaktionerne forud for salget i henhold til princippet om forbud mod retsmisbrug, og det efterfølgende salg af ejendommene dermed anses for at udgøre den første levering heraf, bør dette salg momsansættes i overensstemmelse med gældende nationale regler, sammenholdt med EU-retten, navnlig sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g).

Det fjerde spørgsmål

I et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede bør det »væsentligste formål« ikke søges i forhold til transaktionerne *forud for* salget og det endelige salg samlet. Det påhviler den forelæggende ret at fastlægge de specifikke transaktion(er) forud for salget, i forhold til hvilke det er hensigtsmæssigt at vurdere det »væsentligste formål« for så vidt angår identifikationen af et potentielt retsmisbrug vedrørende moms.

Det syvende spørgsmål

I tilfælde som de i hovedsagen omhandlede, hvor

- der er indgået en længerevarende lejeaftale mellem en afgiftspligtig person og en anden, forbundet afgiftspligtig person
- der gives afkald på lejeaftalen inden for meget kort tid efter undertegnelsen og sammenlignet med aftalens samlede varighed, og
- der i dette korte tidsrum var en aftale om leaseback på plads med det nettoresultat, at den afgiftspligtige person, der ydede den længerevarende lejeaftale, faktisk aldrig opgav kontrollen over de lejede ejendomme,

vil det være i strid med formålet med sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra a), og artikel 13, punkt B, litra g), at behandle den længerevarende lejeaftale som en »levering [...] inden første indflytning« i den i direktivets artikel 4, stk. 3, litra a), omhandlede forstand.

Det femte, det sjette og det ottende spørgsmål

Det femte, det sjette og det ottende spørgsmål afvises.«