



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

20. juni 2013*

»Præjudiciel forelæggelse — sjette momsdirektiv — artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1 — begrebet »levering af tjenesteydelser« — levering af reklameydelser og låneformidlingsydelser — fritagelser — transaktionernes økonomiske og forretningsmæssige virkelighed — misbrug — transaktioner, der alene har til formål at opnå en afgiftsmæssig fordel«

I sag C-653/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 13. december 2011, indgået til Domstolen den 19. december 2011, i sagen:

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

mod

Paul Newey, der driver virksomhed under navnet Ocean Finance,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. marts 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Paul Newey, der driver virksomhed under navnet Ocean Finance, ved J. Ghosh, QC, og barristers E. Wilson og J. Bremner
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ossowski og L. Christie, som befuldmægtigede, bistået af barrister O. Thomas
- Irland ved E. Creedon, som befuldmægtiget, bistået af A. Collins, SC

* Processprog: engelsk.

- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. De Stefano
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

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 L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000 (EFT L 269, s. 44, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og Paul Newey, der driver virksomhed under navnet Ocean Finance (herefter »Paul Newey«), vedrørende den merværdiafgift (moms), som skulle finde anvendelse på reklameydelser.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I overensstemmelse med artikel 299, stk. 6, EF finder bestemmelserne i EF-traktaten kun anvendelse på Kanaløerne, herunder Jersey, i det omfang, det er nødvendigt for at sikre anvendelsen af den ordning, der er fastsat for disse øer, bl.a. ved protokol nr. 3 om Kanaløerne og øen Man (EFT Særudgave, 27.3.1972, s. 164), der er indeholdt som bilag til akten om vilkårene for Kongeriget Danmarks, Irlands og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands tiltrædelse og tilpasningerne af traktaterne (EFT Særudgave, 27.3.1972, s. 14). Da den pågældende protokol ikke indeholdt bestemmelser vedrørende moms, finder de EU-retlige momsregler ikke anvendelse på øen Jersey.
- 4 Det følger af fjerde betragtning til sjette direktiv, at der bør tages hensyn til den målsætning, som går ud på ophævelse af afgifter ved indførsel og afgiftsgodtgørelser ved udførsel i samhandelen mellem medlemsstaterne, og det bør sikres, at det fælles system for omsætningsafgifter er neutralt med hensyn til godernes og tjenesteydelsernes oprindelse, for at der med tiden kan skabes et fælles marked med en sund konkurrence og med typiske træk svarende til dem, der karakteriserer et virkeligt hjemmemarked.
- 5 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer, at »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, pålægges moms.
- 6 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, og i henhold til direktivets artikel 6, stk. 1, forstås ved »tjenesteydelse« enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til samme direktivs artikel 5.

7 Sjette direktivs artikel 9 bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

[...]

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted, hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

— reklamevirksomhed

[...]

— bank-, finansierings- og forsikringstransaktioner, herunder genforsikring, med undtagelse af udlejning af bankbokse

[...]

— tjenesteydelser, der udføres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører levering af sådanne ydelser som omhandlet i dette litra.

3. Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af transportmidler anse

[...]

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.«

8 Sjette direktivs artikel 13, der har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«, bestemmer under overskriften »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:

[...]

d) følgende transaktioner:

1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

2. forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten

[...]«

- 9 Direktivets artikel 17, stk. 2, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

- 10 Nævnte direktivs artikel 21 har følgende ordlyd:

»[...]

1. [Momsen] påhviler inden for Fællesskabet:

[...]

- b) aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), eller aftageren af en ydelse som omhandlet i artikel 28b, punkt C, D, E og F, såfremt vedkommende i indlandet er registreret som afgiftspligtig, og ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der er etableret i indlandet

[...]«

Det Forenede Kongeriges ret

- 11 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen havde section 4(1) i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994) følgende ordlyd:

»Der erlægges moms af enhver levering af goder og tjenesteydelser i Det Forenede Kongerige, når der er tale om en levering eller en afgiftspligtig ydelse, der er foretaget af en afgiftspligtig person i forbindelse med en af ham udøvet forretningsvirksomhed.«

- 12 Lovens section 5(2)(a) og (b) bestemte:

»(a) I denne lov omfatter »levering af goder« eller »levering af tjenesteydelser« alle former for levering af goder eller tjenesteydelser bortset fra dem, som ikke erlægges mod vederlag.

(b) Alle transaktioner, som ikke er levering af goder, men som erlægges mod vederlag [...] er levering af tjenesteydelser.«

- 13 Nævnte lovs section 7(10) bestemte:

»En levering af tjenesteydelser skal anses for at have fundet sted:

- (a) i Det Forenede Kongerige, såfremt leverandøren er etableret i Det Forenede Kongerige, og

(b) i et andet land (og ikke i Det Forenede Kongerige), såfremt leverandøren er etableret i dette andet land.«

14 Samme lovs section 8(1) og (2) pålagde en ordning med omvendt momspligt for tjenesteydelser leveret fra uden for Det Forenede Kongerige og havde følgende ordlyd:

»(1) Med forbehold for subsection (3) nedenfor gælder, at hvor relevante tjenesteydelser

(a) leveres af en person, der er hjemmehørende i et andet land end Det Forenede Kongerige, og

(b) modtages af en person (»modtageren«), der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, med henblik på enhver form for forretning udøvet af denne,

skal det have alle de samme konsekvenser i henhold til denne lov (herunder navnlig i forhold til opkrævning af moms på en levering og en afgiftspligtig persons ret til fradrag for indgående moms), som om modtageren selv leverede tjenesteydelserne i Det Forenede Kongerige i forbindelse med eller til gavn for dennes forretning, og denne levering var en afgiftspligtig levering.

(2) I forbindelse med denne section omfatter »relevante tjenesteydelser« de tjenesteydelser, der henhører under beskrivelsen i Schedule 5, og som ikke er tjenesteydelser henhørende under en af beskrivelserne i Schedule 9.

(3) De tjenesteydelser, der betragtes som leveret af modtageren i henhold til subsection (1) ovenfor, skal ikke tages i betragtning som tjenesteydelser leveret af denne ved fastsættelsen af hans ret til fradrag for indgående moms i henhold til section 26(1).«

15 Section 9 i momsloven af 1994 fastlægger begrebet »tilhørsforhold« (»place of belonging«) for en modtager af tjenesteydelser på følgende måde:

»(1) Subsection (2) nedenfor finder anvendelse med henblik på ved enhver levering af tjenesteydelser at fastslå, i hvilket land leverandøren hører til, og subsection (3) og (4) nedenfor finder anvendelse (jf. dog alle bestemmelser i henhold til section 8(6)) ved enhver levering af tjenesteydelser for at fastslå, i hvilket land modtageren hører til.

(2) En leverandør af tjenesteydelser anses for at høre til i et land, såfremt:

(a) han dér har hovedsæde eller et andet fast forretningssted og ikke har et sådant forretningssted et andet sted, eller

(b) han ikke har et sådant forretningssted (dér eller i et andet land), men han dér har sit sædvanlige opholdssted, eller

(c) såfremt han har sådanne forretningssteder i både det land og i et andet land, og hans forretningssted dér er mest direkte forbundet med leveringen.

(3) Hvis leveringen af tjenesteydelser gennemføres for en person og modtages af denne på en anden måde end til brug for en af de aktiviteter, han udøver, skal han betragtes som hørende til i det land, hvor han har sit sædvanlige opholdssted.

(4) Når subsection (3) ovenfor ikke finder anvendelse skal modtageren af tjenesteydelser betragtes som hørende til i et land, såfremt:

(a) enten en af betingelserne i paragraph (a) og (b) i subsection (2) er opfyldt, eller

- (b) han har forretningssted som nævnt i subsection (2) ovenfor såvel i dette land som et andet sted, og det forretningssted, hvor eller til brug for hvilket tjenesteydelserne er eller bliver mest direkte anvendt, befinder sig i dette land.
- (5) Med hensyn til denne section (og ikke med andre formål):
- (a) betragtes en person, som udøver en aktivitet gennem en filial eller et agentur i et land skal betragtes som havende sit forretningssted i dette land, og
- (b) »sædvanlige opholdssted« betyder for en juridisk person det sted, hvor det er retligt stiftet.«
- 16 Section 31 i momsloven af 1994 og Group 5 i Schedule 9 hertil gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), og bestemmer, at leveringen af tjenesteydelser bestående af »forudbetaling eller bevilling af kredit«, samt dermed forbundne formidlingstjenester, er momsfrataget.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 17 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Paul Newey i den i hovedsagen omhandlede periode var låneformidler etableret i Tamworth (Det Forenede Kongerige). De låneformidlingsydelse, som Paul Newey leverede i Det Forenede Kongerige, var i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), momsfrataget. De reklameydelse, som blev leveret til Paul Newey i Det Forenede Kongerige, og som havde til hensigt at tiltrække potentielle låntagere, var derimod momspligtige, hvorfor den moms, som Paul Newey havde erlagt på udgifterne til reklame, ikke kunne refunderes.
- 18 For at undgå denne ikke-refunderbare afgiftsbyrde oprettede Paul Newey selskabet Alabaster (CI) Ltd (herefter »Alabaster«) etableret på Jersey, på hvilket område sjette momsdirektiv ikke fandt anvendelse, og gav dette selskab ret til at anvende forretningsnavnet Ocean Finance. Paul Newey var den eneste aktionær i selskabet.
- 19 Alabaster havde minimum én fuldtidsansat og havde sin egen direktion bestående af fysiske personer bosiddende på Jersey, som ikke havde direkte erfaring med låneformidling, og som blev foreslået eller rekrutteret af Paul Neweys revisorer og aflønnet i forhold til den tid, de brugte på Alabasters aktiviteter.
- 20 I henhold til Alabasters vedtægter og den på Jersey gældende lovgivning, var de pågældende direktører ansvarlige for selskabets ledelse og havde de dertil forbundne beføjelse, idet Paul Newey ikke spillede nogen rolle i ledelsen af selskabet.
- 21 Låneformidlingsaftalerne blev indgået direkte mellem långiverne og Alabaster, således at låneformidlingskommissionerne ikke blev betalt til Paul Newey, men til dette selskab.
- 22 Alabaster behandlede imidlertid ikke selv låneansøgningerne, men gjorde i denne forbindelse brug af Paul Neweys tjenesteydelse, som i henhold til en underleveranceaftale (herefter »tjenesteydelsesaftalen«) blev leveret af dennes ansatte, som udøvede deres aktiviteter i Tamworth. I denne aftale var opregnet en liste over tjenester, som Paul Newey skulle levere, herunder i det væsentlige alle opgaver forbundet med behandlingen af låneformidlingerne. I henhold til denne aftale havde Paul Newey ligeledes bemyndigelse til at forhandle bestemmelserne i de kontrakter, der blev indgået mellem Alabaster og långiverne.
- 23 Som modydelse for disse tjenester modtog Paul Newey vederlag fastsat som først 50% siden 60% af de bruttokommissioner, som oprindeligt blev opkrævet for hvert lån tildelt af Alabaster, hvortil kom godtgørelse af udgifter og udlæg.

- 24 I praksis kontaktede de potentielle låntagere i Det Forenede Kongerige direkte Paul Neweys ansatte, som behandlede hver sag og sendte de ansøgninger, der opfyldte kriterierne for at opnå kredit, til Jersey til godkendelse hos Alabasters direktører. Godkendelsesproceduren var almindeligvis afsluttet på en time og reelt blev ingen godkendelsesansøgning forkastet.
- 25 Da reklame rettet mod potentielle låntagere var afgørende for låneformidlingsaktiviteten, udgjorde den en væsentlig del af Alabasters udgifter.
- 26 I henhold til den forelæggende ret blev reklameydelse leveret af Wallace Barnaby & Associates Ltd (herefter »Wallace Barnaby«), et selskab, som ikke var forbundet med Alabaster, som ligeledes var etableret på Jersey, inden for rammerne af en kontrakt indgået med sidstnævnte. Wallace Barnaby købte selv disse reklameydelser af reklamebureauer etableret i det Forenede Kongerige, særligt reklamebureauet Ekay Advertising. I henhold til den på Jersey gældende lovgivning var Alabasters betaling til Wallace Barnaby for disse ydelser momsfritaget.
- 27 Paul Newey havde ikke beføjelser til at erhverve reklameydelser på vegne af Alabaster og havde ikke noget ansvar for betalingen af de ydelser Wallace Barnaby leverede til dette selskab. Han havde imidlertid beføjelse til at godkende indholdet af reklamerne, og han arbejdede med henblik herpå sammen med en ansat hos Ekay Advertising, som arbejdede i Det Forenede Kongerige. Som følge af disse møder fremsendte denne medarbejder anbefalinger til Wallace Barnaby.
- 28 Wallace Barnaby fremsendte herefter anbefalinger til Alabasters direktører, der efter at have modtaget disse hver uge mødtes for at tage stilling til de påtænkte reklameudgifter. I praksis blev ingen af disse anbefalinger forkastet.
- 29 Commissioners er af den opfattelse, at for det første er de omhandlede reklameydelser i momsmæssig henseende blevet leveret til Paul Newey i Det Forenede Kongerige og er følgelig momspligtige der, og for det andet er låneformidlingsydelserne i momsmæssig henseende blevet leveret i Det Forenede Kongerige af Paul Newey.
- 30 Commissioners finder subsidiært, at hvis Alabaster skal betragtes som i Jersey at være modtager af reklameydelserne og leverandør af låneformidlingsydelserne, er de aftaler, der er indgået med henblik på at opnå dette resultat, i strid med princippet om forbud mod rettighedsmisbrug, således som Domstolen har formuleret det i dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609), og kvalificeringen heraf skal ændres.
- 31 Commissioners udstedte følgelig den 27. september 2005 en momsansættelse til Paul Newey for perioden mellem den 1. juli 2002 og den 31. december 2004 for et beløb på 10 707 075 GBR, som momsopkrævning for de reklameydelser, der var blevet leveret til ham i den pågældende periode.
- 32 Paul Newey gjorde gældende, at de i hovedsagen omhandlede låneformidlingsydelser var blevet leveret fra Jersey af Alabaster, og at sidstnævnte selskab var modtager af reklameydelserne. Han har tilføjet, at princippet om forbud mod rettighedsmisbrug ikke finder anvendelse, når tjenesteydelserne er leveret af en person etableret uden for Den Europæiske Union til en anden person etableret uden for denne.
- 33 Paul Newey har således anlagt sag til prøvelse af den pågældende momsansættelse ved First-tier Tribunal (Tax Chamber), som har givet ham medhold ved dom af 23. april 2010.
- 34 Retten fastslog, at låneformidlingsaktiviteten blev udøvet af Alabaster ved hjælp af ydelser leveret af Paul Newey og ved anvendelse af en tjenesteydelsesaftale. Alabaster kunne følgelig ikke kvalificeres som »postkasseselskab«.

- 35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) fastslog endvidere, at Alabaster havde leveret de pågældende låneformidlingsydelser til långiverne, og at selskabet var modtager af reklameydelserne. Der har ikke været nogen direkte transaktion mod vederlag mellem Paul Newey og långiverne eller mellem sidstnævnte og Wallace Barnaby. På trods af at det væsentligste formål med Alabaster har været at opnå en afgiftsmæssig fordel, forelå der efter rettens opfattelse ikke noget misbrug, idet arrangementet omkring Alabaster ikke var i strid med formålet med sjette direktiv.
- 36 Commissioners har appelleret dommen til Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).
- 37 Under disse omstændigheder har Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Hvilken vægt skal en national ret under omstændigheder som de i denne sag foreliggende tillægge kontrakter i afgørelsen af spørgsmålet om, hvilken person der leverede tjenesteydelser med henblik på moms? Og særligt er den kontraktlige stilling afgørende for momsleveringssituationen?
 - 2) Hvis den kontraktlige situation under omstændigheder som de i denne sag foreliggende ikke er afgørende, i hvilke tilfælde bør den nationale ret da fravige den kontraktlige situation?
 - 3) I hvilken omfang er det under omstændigheder som de i denne sag foreliggende relevant:
 - a) Hvorvidt den person, der leverer, kontraktligt er under en anden persons overordnede kontrol?
 - b) Hvorvidt den forretningsmæssige viden, det kommercielle forhold og erfaringen forbliver hos en anden person end den, der indgår kontrakten?
 - c) Hvorvidt alle eller størstedelen af de afgørende elementer i leveringen ydes af en anden person end den, der indgår kontrakten?
 - d) Hvorvidt den forretningsmæssige risiko for økonomisk tab og tab af omdømme som følge af leveringen forbliver hos en anden end den, der indgår kontrakten?
 - e) Hvorvidt den person, der leverer, ud fra et kontraktligt synspunkt har givet de afgørende elementer for sådan levering i underentreprise til en person, der kontrollerer førstnævnte person, og sådanne underentrepriseforhold mangler visse kommercielle aspekter?
 - 4) Skal den nationale ret under omstændigheder som de i denne sag foreliggende fravige den kontraktlige analyse?
 - 5) Hvis spørgsmål 4 besvares benægtende, er de skattemæssige resultater af sådanne arrangementer som de i denne sag foreliggende da en skattefordel, som ville være i strid med formålet med det sjette direktiv som omhandlet i præmis 74-86 i [dommen i sagen Halifax m.fl.]?
 - 6) Hvis spørgsmål 5 besvares bekræftende, hvordan skal sådanne arrangementer som de i denne sag foreliggende da omkarakteriseres?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første til det fjerde spørgsmål

- 38 Med det første til det fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om kontraktvilkår er afgørende for identifikationen af leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1, og i tilfælde af en benægtende besvarelse under hvilke omstændigheder kvalificeringen af sådanne kontraktvilkår kan ændres.
- 39 Indledningsvis bemærkes, at der ved sjette direktiv er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 48).
- 40 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges momsens »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. Hvad nærmere angår begrebet levering af tjenesteydelser har Domstolen flere gange fastslået, at en tjenesteydelse kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i dette direktivs artikel 2, nr. 1), og dermed kun pålægges afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 16.12.2010, sag C-270/09, MacDonald Resorts, Sml. I, s. 13179, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at begrebet levering af tjenesteydelser har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at skatte- og afgiftsmyndighederne har en forpligtelse til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt (jf. i denne retning dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 56 og 57 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 Hvad nærmere bestemt angår værdien af kontraktvilkår i forbindelse med kvalificeringen af en afgiftspligtig transaktion skal der henvises til Domstolens praksis, hvorefter det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed (jf. i denne retning dom af 7.10.2010, forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, Sml. I, s. 9187, præmis 39 og 40 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Da den kontraktmæssige situation almindeligvis afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne og for at opfylde retssikkerhedskravene, udgør de relevante kontraktvilkår et element, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1.
- 44 Det kan imidlertid vise sig, at visse kontraktvilkår ikke fuldstændig afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.
- 45 Dette vil særligt være tilfældet, hvis det viser sig, at de pågældende kontraktvilkår udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke svarer til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.
- 46 Domstolen har således ved flere lejligheder fastslået, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 71 og den deri nævnte retspraksis), og at princippet om forbud mod rettighedsmisbrug således medfører et forbud mod rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. dom af 22.5.2008, sag

C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 28, af 27.10.2011, sag C-504/10, Tanoarch, Sml. I, s. 10853, præmis 51, og af 12.7.2012, sag C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerugowaard, præmis 35).

- 47 I hovedsagen er det ubestridt, at det formelt følger af kontraktvilkårene, at Alabaster havde leveret låneformidlingsydelserne til långiverne, og at selskabet var modtager af de af Wallace Barnaby leverede reklameydelser.
- 48 Henset til den økonomiske virkelighed omkring de forretningsmæssige forbindelser mellem dels Paul Newey, Alabaster og långiverne dels Paul Newey, Alabaster og Wallace Barnaby, således som de fremgår af forelæggelsesafgørelsen og særligt de faktiske forhold, som Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) har nævnt i tredje spørgsmål, kan det imidlertid ikke udelukkes, at den reelle anvendelse og brug af de i hovedsagen omhandlede ydelser fandt sted i Det Forenede Kongerige til fordel for Paul Newey.
- 49 Det tilkommer den forelæggende ret ved en gennemgang af alle omstændigheder i hovedsagen at undersøge, om kontraktvilkårene ikke reelt afspejler den økonomiske virkelighed, og om det er Paul Newey og ikke Alabaster, der reelt var leverandør af de omhandlede låneformidlingsydelser og modtager af de af Wallace Barnaby leverede reklameydelser.
- 50 Hvis dette er tilfældet, skal kontraktvilkårene omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget (jf. i denne retning dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 98).
- 51 Retableringen af situationen, som den ville have foreligget, hvis de omhandlede transaktioner ikke havde fundet sted, vil i den foreliggende sag, i tilfælde af at den forelæggende ret finder, at de udgør et misbrug, særligt bestå i at tjenesteydelsesaftalen og reklameaftalerne indgået mellem Alabaster og Wallace Barnaby ikke kan gøres gældende over for Commissioners, idet sidstnævnte med rette kan betragte Paul Newey som reelt at stå bag låneformidlingsydelserne og være modtager af de i hovedsagen omhandlede reklameydelser.
- 52 Henset til ovennævnte bemærkninger skal det første til det fjerde spørgsmål besvares med, at kontraktvilkår – skønt de udgør et forhold, der skal tages i betragtning – ikke er afgørende for identifikationen af leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1. De kan særligt forkastes, når det viser sig, at de ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, men udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke hænger sammen med den økonomiske virkelighed og alene er gennemført med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Om det femte og det sjette spørgsmål

- 53 Henset til svaret på det første til det fjerde spørgsmål er det uforholdt at besvare den forelæggende rets femte og sjette spørgsmål.

Sagens omkostninger

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

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

Kontraktvilkår er – skønt de udgør et forhold, der skal tages i betragtning – ikke afgørende for identifikationen af leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 2, nr. 1), og artikel 6, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2000/65/EF af 17. oktober 2000. De kan særligt forkastes, når det viser sig, at de ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, men udgør et rent kunstigt arrangement, som ikke hænger sammen med den økonomiske virkelighed og alene er gennemført med henblik på at opnå en afgiftsmæssig fordel, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

Underskrifter