

Sag C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

RBS Deutschland Holdings GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House))

»Sjette momsdirektiv – ret til fradrag – erhvervelse og brug af køretøjer til leasingtransaktioner – forskelle mellem to medlemsstaters skatteordninger – forbud mod misbrug«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift*

[Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 3, litra a)]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – undtagelser fra retten til fradrag*

[Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 3, litra a)]

1. Artikel 17, stk. 3, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan nægte en afgiftspligtig person fradrag af indgående moms betalt ved erhvervelsen af goder i denne medlemsstat, hvis disse goder er blevet anvendt til leasingtransaktioner udført i en anden medlemsstat, blot fordi de udgående transaktioner ikke har givet anledning til betaling af moms i den anden medlemsstat.

I henhold til artikel 17, stk. 3, litra a), afhænger retten til fradrag for indgående merværdiafgift af visse transaktioner ved andre udgående transaktioner i en anden medlemsstat af, om denne fradragsret findes, når samtlige transaktioner udføres inden for samme medlemsstat. Den omstændighed, at en medlemsstat, grundet den kvalificering, den har givet en kommerciel transaktion, ikke har opkrævet udgående afgift, kan ikke fratage en afgiftspligtig person retten til fradrag for indgående moms betalt i en anden medlemsstat.

(jf. præmis 32, 42 og 46 samt domskonkl. 1)

2. Princippet om forbud mod misbrug er ikke til hinder for retten til fradrag for merværdiafgiften i henhold til artikel 17, stk. 3, litra a), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter under omstændigheder, hvor en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat, vælger at lade sit datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, udføre transaktioner vedrørende leasing af goder til et tredje selskab, der er etableret i den første medlemsstat, med det formål at undgå, at merværdiafgiften forfalder for betalingerne for disse transaktioner, der i den første medlemsstat klassificeres som tjenesteydelser ved udlejning udført i den anden medlemsstat og i den anden medlemsstat klassificeres som levering af goder udført i den første medlemsstat.

De afgiftspligtige kan således i almindelighed frit vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde. En erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående merværdiafgiftsordningens objektive art. Når den afgiftspligtige person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvær reduceres.

(jf. præmis 53, 54 og 55 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. december 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – ret til fradrag – erhvervelse og brug af køretøjer til leasingtransaktioner – forskelle mellem to medlemsstaters skatteordninger – forbud mod misbrug«

I sag C-277/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 10. juli 2009, indgået til Domstolen den 21. juli 2009, i sagen:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

mod

RBSD Deutschland Holdings GmbH,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), E. Juhász og J. Malenovský,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig N. Nanchev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. juni 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- RBSD Deutschland Holdings GmbH ved C. Tyre, QC, og barrister J.-F. Ng
- Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- Forbundsrepublikken Tyskland ved B. Klein, som befuldmægtiget
- den danske regering ved V. Pasternak Jørgensen og R. Holdgaard, som befuldmægtigede
- Irland ved D. O'Hagan og B. Doherty, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino
- Europa-Kommissionen ved M. Afonso og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. september 2010, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 3, litra a), i 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, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (herefter »Commissioners«) og RBSD Deutschland Holdings GmbH (herefter »RBSD«) om Commissioners' afslag på at godkende fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) på køb af motorkøretøjer anvendt til leasing.

EU-retten

3 Direktivets artikel 2 bestemmer, at moms pålægges:

»1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

2. indførsel af goder.«

4 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, i bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 5, stk. 1, og stk. 4, litra b), har følgende ordlyd:

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

[...]

4. Som levering i henhold til stk. 1 anses endvidere:

[...]

b) faktisk overdragelse af et gode i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af et gode for et bestemt tidsrum eller salg af et gode på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag«.

6 Direktivets artikel 6, stk. 1, første afsnit, foreskriver:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.«

7 Direktivets artikel 8, stk. 1, litra a) og b), bestemmer:

»Ved et godes leveringssted forstås:

a) i tilfælde, hvor godet forsendes eller transporteres af leverandøren, af erhververen eller af tredjemand: det sted, hvor godet befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes; [...]

b) i tilfælde, hvor godet ikke forsendes eller transporteres: det sted, hvor godet befinder sig på tidspunktet for leveringen.«

8 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»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.«

9 Direktivets artikel 17, stk. 2 og 3, har følgende ordlyd:

»2. 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 merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede merværdiafgift, dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 4, stk. 2, omhandlede former for økonomisk virksomhed, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet

[...]«

Nationale bestemmelser

10 Schedule 4, paragraph 1(2) i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994, herefter »momsloven«), der indeholder en definition af begrebet »levering af goder«, fastsætter følgende:

»Hvis ihændehavelsen af et gode overføres –

(a) ifølge en aftale om salg af goderne

eller

(b) ifølge aftaler, hvoraf det udtrykkeligt fremgår, at ejendomsretten også vil blive erhvervet på et tidspunkt i fremtiden (som er fastsat af eller kan bestemmes ud fra aftalerne, men under alle omstændigheder ikke senere end det tidspunkt, hvor goderne er fuldt og helt betalt) –

er der således i begge tilfælde tale om levering af et gode.«

11 Ifølge denne regel anser den nationale lovgivning kun leasing for at være levering af goder, hvis den foregår under betingelser, hvor ejendomsretten til det leasede gode ved udløbet af aftalen vil blive erhvervet af brugeren eller af en tredjemand. Leasing anses i andre tilfælde for at være levering af tjenesteydelser i henhold til momslovens Section 5(2)(b), som bestemmer, at alt hvad der ikke udgør levering af goder, men som ydes »mod vederlag«, udgør levering af tjenesteydelser.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 RBSD er et selskab, der er hjemmehørende i Tyskland, og som driver virksomhed ved ydelse af bank- og leasingtjenester. Selskabet har siden den 31. marts 2000 været medlem af Royal Bank of Scotland-koncernen. Det har ikke noget forretningssted i Det Forenede Kongerige, men er momsregistreret i landet som en ikke-etableret afgiftspligtig person.

13 I januar 2000 blev Vinci plc (herefter »Vinci«), som er et selskab, der har hjemsted i Det Forenede Kongerige, præsenteret for RBSD, med henblik på at RBSD skulle levere finansiering af leasing til Vinci. Til det formål blev et antal aftaler indgået den 28. marts 2001.

14 Først købte RBSD personbiler i Det Forenede Kongerige fra Vinci Fleet Services (herefter »VFS«), som er et datterselskab til Vinci. VFS, der ligeledes har hjemsted i Det Forenede Kongerige, havde anskaffet bilerne fra bilforhandlere i Det Forenede Kongerige.

15 For det andet indgik RBSD og VFS en »salgsoption-aftale« (»put«) om bilerne. I henhold til aftalens bestemmelser gav VFS RBSD ret til at kræve, at VFS tilbagekøbte bilerne fra RBSD på en forud bestemt dato.

16 For det tredje indgik RBSD en lejekontrakt med Vinci med en løbetid på to år, som kunne forlænges, benævnt »Master Lease Agreement« (hovedleasingaftale), i hvilken RBSD optrådte som udlejer og Vinci som leasingtager af udstyr angivet i aftalens bilag, nemlig motorkøretøjer. Ved leasingaftalens udløb var Vinci forpligtet til at betale RBSD hele den resterende værdi af bilerne. Hvis RBSD imidlertid, som det var partnernes forventning, solgte bilerne til tredjemand, ville Vinci være berettiget eller forpligtet til at betale forskellen mellem bilernes salgspris og deres restværdi, afhængigt af omstændighederne.

17 I perioden fra den 28. marts 2001 til den 29. august 2002 opkrævede RBSD leje af Vinci på 335 977,49 GBP uden at opkræve moms af denne leje.

18 Den 29. august 2002 overførte RBSD leasingaftalerne til et tysk datterselskab i Royal Bank of Scotland Group, Lombard Leasing GmbH (herefter »LL«). LL opkrævede derefter leje på 1 682 876,04 GBP af Vinci for perioden fra den 29. august 2002 til den 27. juni 2004 og opkrævede ikke moms af disse lejebeløb.

19 Efterfølgende og indtil den 15. december 2004 benyttede LL salgsoptionen (»put«) i forhold til VFS for de køretøjer, der var genstand for leasingaftalerne. VFS købte disse biler tilbage for 663 158,20 GBP og blev af LL opkrævet 116 052,75 GBP i udgående afgift, hvilket beløb derefter blev indbetalt til Commissioners.

20 De betalinger af leje, som først blev modtaget af RBSD og derefter af LL, blev ikke pålagt moms i Det Forenede Kongerige, da de transaktioner, der blev gennemført i henhold til leasingaftalerne i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning blev behandlet som levering af tjenesteydelser, og da Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder derfor anså disse for at være udført i Tyskland, dvs. på det sted, hvor leverandørens virksomhed var etableret. Disse betalinger blev heller ikke pålagt moms i Tyskland, da de omhandlede transaktioner ifølge tysk lovgivning blev behandlet som levering af goder og derfor blev anset for at have fundet sted i Det Forenede Kongerige, dvs. på leveringsstedet.

21 Det følger deraf, at der ikke blev opkrævet nogen moms af lejebetalingerne, hverken i Det Forenede Kongerige eller i Tyskland. Der blev imidlertid opkrævet udgående afgift i Det Forenede Kongerige af provenuet fra salget af køretøjerne, efter at LL havde benyttet salgsoptionen (»put«).

22 RBSD krævede fuldt fradrag ved skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige for den indgående afgift på 314 056,24 GBP, som VFS havde opkrævet hos RBSD, da RBSD købte bilerne af dette selskab. RBSD fastholdt bl.a., at direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), berettigede det til at fradrage den indgående moms ved anskaffelsen af disse goder. Derudover var betingelserne for anvendelse af misbrugsdoktrinen ifølge RBSD ikke til stede i denne sag, da transaktionerne var leasingtransaktioner, som fandt sted mellem tre uafhængige erhvervsdrivende, der handlede på markedsbetingelser.

23 Commissioners afslog at godkende det af RBSD krævede fradrag og krævede tilbagebetaling af den indgående afgift, der var blevet krediteret RBSD. De gjorde gældende, at direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), ikke tillader fradrag for indgående moms betalt ved anskaffelsen af goder, der efterfølgende anvendes til transaktioner, der ikke er underlagt moms. Commissioners fremhævede særligt, at den indgående moms ikke kunne fradrages eller kræves tilbagebetalt, hvis der ikke var blevet opkrævet udgående moms. Derudover havde RBSD

foretaget misbrug, da det retlige arrangement, som selskabet havde udformet, havde som hovedformål at opnå en afgiftsmæssig fordel, der var i strid med direktivets formål. Leasingvilkårene var blevet udformet for at muliggøre en udnyttelse af forskelle i den måde, hvorpå direktivet var blevet gennemført i Det Forenede Kongerige og Tyskland.

24 RBSD indankede Commissioners' afgørelse til VAT and Duties Tribunal Edinburgh. Denne ret fandt i sin dom af 24. juli 2007, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke krævede, at fradrag for indgående afgift skulle afvises, udelukkende fordi der ikke fandtes en tilsvarende forpligtelse til at betale udgående moms. VAT and Duties Tribunal Edinburgh fandt desuden, at de i hovedsagen omhandlede aftaler ikke udgjorde misbrug.

25 Commissioners har anket denne dom til Court of Session (Scotland).

26 Den nævnte ret har fastslået, at direktivets artikel 5, stk. 4, litra b), er blevet gennemført forskelligt i Det Forenede Kongerige og Tyskland. Court of Session (Scotland) har anført, at de transaktioner, som er blevet udført inden for rammerne af de i hovedsagen omhandlede leasingaftaler i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning blev behandlet som levering af tjenesteydelser. Som følge deraf blev disse transaktioner anset for at være blevet udført på det sted, hvor leverandørens virksomhed var etableret, dvs. i Tyskland. Ifølge tysk lovgivning blev disse aftaler behandlet som levering af goder, hvilket medførte, at den stat, som momsen skulle indbetales til, blev bestemt som funktion af godernes leveringssted, hvilket i hovedsagen var Det Forenede Kongerige. Leasingtransaktionerne blev som følge deraf ikke pålagt moms i Tyskland. Der blev således ikke opkrævet udgående afgift i nogen af de berørte medlemsstater af leasingbetalingerne.

27 På denne baggrund har Court of Session (Scotland) efter at have konstateret, at denne sag, som denne ret skal træffe afgørelse i, er kendetegnet ved følgende omstændigheder:

- Et tysk datterselskab af en bank i Det Forenede Kongerige har købt biler i Det Forenede Kongerige med henblik på at lease dem til et ikke-nærtstående selskab i Det Forenede Kongerige, og har betalt merværdiafgift af disse køb.
- Leveringerne i form af udlejning af biler blev i henhold til den relevante lovgivning i Det Forenede Kongerige behandlet som levering af tjenesteydelser, der blev udført i Tyskland og derfor ikke blev pålagt merværdiafgift i Det Forenede Kongerige. I henhold til tysk lov blev disse leveringer behandlet som levering af goder foretaget i Det Forenede Kongerige og blev derfor ikke pålagt merværdiafgift i Tyskland. Som følge heraf er disse leveringer ikke blevet pålagt udgående afgift i nogen af medlemsstaterne.
- Banken i Det Forenede Kongerige valgte sit tyske datterselskab som udlejer og fastsatte leasingkontrakternes varighed med henblik på at opnå skattefordelen ved, at der ikke skulle betales moms af lejen.

besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [direktivets] artikel 17, stk. 3, litra a), [...] fortolkes således, at det giver Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder ret til at afvise at godkende det tyske datterselskabs fradrag for moms, der er betalt i Det Forenede Kongerige, ved købet af bilerne?

2) Er det med henblik på at besvare det første spørgsmål nødvendigt, at den nationale ret udvider sin bedømmelse og også tager en eventuel anvendelse af princippet om forbud mod misbrug i betragtning?

3) Hvis det andet spørgsmål besvares bekræftende, vil fradrag for indgående afgift på købet af bilerne da være i strid med formålet med de relevante bestemmelser i [direktivet] og herved opfylde det første krav hvad angår misbrug, som er angivet i præmis 74 i Domstolens dom af 21. februar 2006, Halifax m.fl. (sag C-255/02, Sml. I, s. 1609), under hensyn – blandt andre principper – til princippet om afgiftsmæssig neutralitet?

4) Hvis det andet spørgsmål besvares bekræftende, bør retten ligeledes anse hovedformålet med transaktionerne for at være opnåelsen af en afgiftsfordel, således at også det andet krav i forbindelse med misbrug, som anført i dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 75, er opfyldt, under omstændigheder, hvor der er tale om en forretningstransaktion mellem uafhængige parter, hvor valget af et tysk datterselskab som udlejer af biler til en kunde i Det Forenede Kongerige og valget af leasingaftalernes betingelser er foretaget med henblik på opnåelsen af en afgiftsfordel, idet lejen ikke pålægges udgående afgift? «

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

28 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), skal fortolkes således, at en medlemsstat kan nægte en afgiftspligtig person fradrag af indgående moms betalt for erhvervelsen af goder i denne medlemsstat, hvis disse goder er blevet anvendt til leasingtransaktioner udført i en anden medlemsstat, når disse udgående transaktioner ikke er blevet pålagt moms i den anden medlemsstat.

29 Som den forelæggende ret har anført i sin kendelse, lader det i hovedsagen stillede spørgsmål sig forklare med den omstændighed, at afgiftsmyndighederne i Det Forenede Kongerige klassificerede de leasingtransaktioner, som blev gennemført efter købet af køretøjer, som tjenesteydelser, således at disse transaktioner blev anset for at være blevet udført på det sted, hvor leverandørens virksomhed var etableret, nemlig i Tyskland. De tyske afgiftsmyndigheder pålagde imidlertid ikke den tilsvarende moms, da de anså disse transaktioner for at være leveringer af goder.

30 Det er uomtvistet, at hvis de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner var blevet udført af et selskab, som havde sæde for sin virksomhed i Det Forenede Kongerige, eller som var etableret i denne medlemsstat, ville de i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), give ret til fradrag for momsen for så vidt angår den indgående afgift, der var blevet betalt ved købet af de leasede køretøjer.

31 I henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), skal medlemsstaterne indrømme den afgiftspligtige person fradrag for momsen, dersom goderne som indgående erhvervelser anvendes til efterfølgende transaktioner, som udføres i udlandet, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført i indlandet i den omhandlede medlemsstat.

32 Retten til fradrag for indgående moms af visse transaktioner ved andre udgående transaktioner i en anden medlemsstat afhænger således i henhold til denne bestemmelse af, om denne fradragsret findes, når samtlige transaktioner udføres inden for samme medlemsstat.

33 Som det fremgår af denne doms præmis 29 og 30, må det fastslås, at dette bestemt er tilfældet under hovedsagens omstændigheder. RBSD kan derfor i henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), gøre krav på fradrag for den moms, der blev betalt ved købet af goder, der efterfølgende blev anvendt til leasing.

34 De regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, har imidlertid i det væsentlige gjort gældende, at retten til fradrag for indgående moms er betinget af opkrævning af udgående moms. Da de tyske afgiftsmyndigheder ikke har opkrævet moms af leasingtransaktionerne i hovedsagen, kan RBSD ikke kræve fradrag i Det Forenede Kongerige for den indgående moms, der er blevet betalt ved købet af køretøjerne.

35 Det er korrekt, at Domstolen har fastslået, at fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms (jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 20).

36 Domstolen har imidlertid fastslået i de ovenfor nævnte præmisser i Uudenkaupungin kaupunki-dommen og Wollny-dommen, at når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der således hverken ske opkrævning af den udgående moms eller fradrag for den indgående moms.

37 De i hovedsagen omhandlede udgående leasingtransaktioner, som blev udført af sagsøgeren i hovedsagen, var imidlertid ikke fritaget for momsen og hørte under dennes anvendelsesområde. De kan således give anledning til fradragsret.

38 Hvad angår fradragsretten i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, for den indgående moms, der er erlagt for goder og tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person benyttes til hans afgiftspligtige virksomhed, har Domstolen fremhævet, at fradragsreglerne tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, af 8.2.2007, sag C-435/05, Investstrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27).

39 Derudover udgør retten til fradrag for moms som en integrerende del af momsordningen et grundlæggende princip i det fælles momssystem, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (jf. bl.a. dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 15).

40 Det følger heraf, at den afgiftspligtige person kan gøre krav på fradrag for den moms, der påhvilede de goder og tjenesteydelser, der er erhvervet til udøvelsen af den afgiftspligtige persons afgiftspligtige virksomhed (jf. NCC Construction Danmark-dommen, præmis 39).

41 Under disse betingelser og henset til omstændighederne i hovedsagen kan retten til fradrag for momsen ikke være afhængig af, om den udgående transaktion rent faktisk har givet anledning til betaling af moms i den berørte medlemsstat.

42 I det omfang der på trods af indførelsen af det fælles momssystem ved direktivets bestemmelser stadig består forskelle i medlemsstaternes lovgivninger og administrative bestemmelser, kan den omstændighed, at en medlemsstat, grundet den kvalificering, den har

givet en kommerciel transaktion, ikke har opkrævet udgående moms, ikke fratage en afgiftspligtig person retten til fradrag for indgående moms betalt i en anden medlemsstat.

43 For så vidt angår dom af 26. september 1996, *Debouche* (sag C-302/93, Sml. I, s. 4495), som Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheder har påberåbt sig ved nægtelsen af retten til fradrag, er det tilstrækkeligt at bemærke, at Domstolen i nævnte doms præmis 12-14 udelukkende har støttet sig på den omstændighed, at den pågældende ikke var i stand til at fremlægge en attestation udstedt af administrationen i den stat, hvor han er etableret, hvoraf det fremgik, at vedkommende var afgiftspligtig for moms i denne stat, idet et sådant dokument ikke kunne udstedes, da de omhandlede tjenesteydelser var fritaget for moms. Det må således fastslås, at omstændighederne i hovedsagen, hvor RBSD har ret til fradrag i henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), adskiller sig fra omstændighederne i *Debouche*-sagen.

44 Selv om det i visse henseender kan synes usammenhængende, at en afgiftspligtig person kan kræve fradrag for indgående moms uden at have betalt udgående moms, kan dette imidlertid ikke begrunde en afvisning af anvendelsen af direktivets bestemmelser om fradragsret, såsom dets artikel 17, stk. 3, litra a).

45 Givet denne bestemmelses ordlyd kan den ikke fortolkes således, at afgiftsmyndighederne i en medlemsstat kan nægte fradrag for momsen under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende.

46 Det første spørgsmål skal således besvares med, at under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan nægte en afgiftspligtig person fradrag af indgående moms betalt ved erhvervelsen af goder i denne medlemsstat, hvis disse goder er blevet anvendt til leasingtransaktioner udført i en anden medlemsstat, blot fordi de udgående transaktioner ikke har givet anledning til betaling af moms i den anden medlemsstat.

Om de øvrige spørgsmål

47 Med sit andet til fjerde spørgsmål, som behandles samlet, spørger den forelæggende ret, i tilfælde af at direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), fortolkes således, at en medlemsstats afgiftsmyndigheder ikke er berettigede til at nægte fradrag for momsen, om princippet om forbud mod misbrug vil kunne påvirke denne fortolkning under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat, vælger at lade sit datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, udføre transaktioner vedrørende leasing af goder til et tredje selskab, der er etableret i den første medlemsstat, med det formål at undgå, at momsen forfalder for betalingerne for disse transaktioner, der i den første medlemsstat klassificeres som tjenesteydelser ved udlejning udført i den anden medlemsstat og i den anden medlemsstat klassificeres som levering af goder udført i den første medlemsstat.

48 Ved besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes det indledningsvis, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i direktivet (jf. bl.a. dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, *Gemeente Leusden og Holin Groep*, Sml. I, s. 5337, præmis 76, og dommen i sagen *Halifax m.fl.*, præmis 71).

49 Domstolen har i dommen i sagen *Halifax m.fl.*, præmis 74 og 75, bl.a. fastslået, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første forudsætter, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i direktivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele, og for det andet at det skal fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at

hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af denne afgiftsfordel.

50 For så vidt angår de i hovedsagen omhandlede omstændigheder bemærkes det, at de forskellige omhandlede transaktioner fandt sted mellem to parter, som ikke havde nogen retlig tilknytning til hinanden. Det er derudover uomtvistet, at disse transaktioner ikke var kunstige, og at de fandt sted som led i normal handel.

51 Som den forelæggende ret har anført, giver karakteren af de i hovedsagen omhandlede transaktioner og karakteren af de forbindelser, der fandtes mellem de selskaber, som udførte disse transaktioner, ikke noget indikation af, at der forelå et kunstigt arrangement, som var uden økonomisk realitet, og som blev gennemført med det ene formål at opnå en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 28), idet sagsøgeren i hovedsagen er et selskab, der er etableret i Tyskland, og som driver virksomhed ved levering af banktjenester og leasing.

52 Under disse betingelser kan den omstændighed, at tjenesteydelserne blev leveret til et selskab, der var etableret i en medlemsstat, af et selskab, der var etableret i en anden medlemsstat, og at vilkårene for de gennemførte transaktioner blev valgt som resultat af de berørte erhvervsdrivendes egne overvejelser, ikke anses for at være retsmisbrug. Sagsøgeren i hovedsagen har således faktisk leveret de omhandlede tjenesteydelser i forbindelse med en reel økonomisk virksomhed.

53 Det bemærkes endvidere, at de afgiftspligtige i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde.

54 Domstolen har således fastslået, at en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner kan begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33). Domstolen har i den henseende præciseret, at når den afgiftspligtige person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvær reduceres (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 73).

55 Det følger heraf, at det andet til det fjerde spørgsmål skal besvares med, at princippet om forbud mod misbrug ikke er til hinder for retten til fradrag for momsen i henhold til direktivets artikel 17, stk. 3, litra a), under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat, vælger at lade sit datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, udføre transaktioner vedrørende leasing af goder til et tredje selskab, der er etableret i den første medlemsstat, med det formål at undgå, at momsen forfalder for betalingerne for disse transaktioner, der i den første medlemsstat klassificeres som tjenesteydelser ved udlejning udført i den anden medlemsstat og i den anden medlemsstat klassificeres som levering af goder udført i den første medlemsstat.

Sagens omkostninger

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

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

1) Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal artikel 17, stk. 3, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag fortolkes således, at en medlemsstat ikke kan nægte en afgiftspligtig person fradrag af indgående moms betalt ved erhvervelsen af goder i denne medlemsstat, hvis disse goder er blevet anvendt til leasingtransaktioner udført i en anden medlemsstat, blot fordi de udgående transaktioner ikke har givet anledning til betaling af moms i den anden medlemsstat.

2) Princippet om forbud mod misbrug er ikke til hinder for retten til fradrag for merværdiafgiften i henhold til artikel 17, stk. 3, litra a), i direktiv 77/388 under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvor en virksomhed, der er etableret i en medlemsstat, vælger at lade sit datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, udføre transaktioner vedrørende leasing af goder til et tredje selskab, der er etableret i den første medlemsstat, med det formål at undgå, at merværdiafgiften forfalder for betalingerne for disse transaktioner, der i den første medlemsstat klassificeres som tjenesteydelser ved udlejning udført i den anden medlemsstat og i den anden medlemsstat klassificeres som levering af goder udført i den første medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.