

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

21. februar 2006 *

I sag C-419/02,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 8. november 2002, indgået til Domstolen den 20. november 2002, i sagen:

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann og J. Makarczyk samt dommerne S. von Bahr (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Küris, E. Juhász og G. Arestis,

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. november 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

- BUPA Hospitals Ltd og Goldsbrough Developments Ltd ved R. Venables, QC, bistået af barrister T. Lyons, for solicitor D. Garcia
- Det Forenede Kongeriges regering ved R. Caudwell, som befuldmægtiget, bistået af C. Vajda, QC
- Irland ved D.J. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af A.M. Collins, SC

- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 7. april 2005,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, artikel 5, stk. 1, artikel 10, stk. 2, og artikel 17 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), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

- ² Anmodningen er indgivet under en sag mellem på den ene side BUPA Hospitals Ltd (herefter »BUPA Hospitals«) og Goldsborough Developments Ltd (herefter »Goldsborough Developments«), to selskaber i BUPA-koncernen, og på den anden side Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«) vedrørende

sidstnævntes afslag på at lade BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments hver især fradrage 17,5 mio. GBP (ca. 26,2 mio. EUR) i merværdiafgift (herefter »moms«) erlagt som indgående moms på afdrag betalt for fremtidige leveringer fra to andre selskaber i BUPA-koncernen.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- 3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

- 4 I henhold til dette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i denne artikels stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed. Begrebet »økonomisk virksomhed« defineres i det nævnte stk. 2 som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

5 Sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, bestemmer:

»Med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd har de enkelte medlemsstater mulighed for at betragte personer, som er etableret i indlandet, og som i retlig forstand er selvstændige, men som finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.«

6 I henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, forstås »[v]ed »levering af et gode« [...] overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«.

7 Sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. I det følgende forstås ved

- a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

- b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede, og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

Uanset ovennævnte bestemmelser kan medlemsstaterne træffe afgørelse om, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder:

- enten senest ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, eller
- senest når vederlaget indgår, eller
- såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.«

- 8 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)-e), fritager medlemsstaterne visse former for virksomhed vedrørende tjenesteydelser inden for den medicinske sektor for moms.
- 9 Samme direktivs artikel 17, stk. 1, bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.
- 10 Samme artikels stk. 2, litra a), bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«
- 11 Sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra a), første afsnit, bestemmer, at »[d]e fritagelser med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte afgift og de reducerede satser, der er lavere end den i artikel 12, stk. 3, fastsatte minimumssats for de reducerede satser, som var i kraft pr. 1. januar 1991, og som er i overensstemmelse med Fællesskabets forskrifter og opfylder betingelserne i artikel 17, sidste led, i andet direktiv af 11. april 1967, kan opretholdes« under den i artikel 28 l omhandlede overgangsperiode.

De nationale bestemmelser

- 12 Section 6(4) i Value Added Tax Act (lov om moms) 1994 bestemmer:

»Såfremt den person, der foretager leveringen, inden det i subsection 2 eller 3 omhandlede tidspunkt udsteder en momsfaktura vedrørende leveringen, eller inden det i subsection 2, litra a) eller b), eller subsection 3 omhandlede tidspunkt modtager en betaling vedrørende leveringen, anses leveringen, i det omfang den er omfattet af fakturaen eller betalingen, at finde sted på det tidspunkt, hvor fakturaen udstedes eller betalingen indgår.«

- 13 Section 30(1) i den samme lov i den affattelse, som var gældende før den 1. januar 1998, bestemmer:

»Såfremt en afgiftspligtig person leverer goder eller tjenesteydelser, og denne levering har nulsatsstatus, gælder følgende, uanset om leveringen er momspligtig i medfør af andre bestemmelser:

(a) Leveringen pålægges ikke moms, men

(b) den anses i enhver anden henseende for en afgiftspligtig levering,

og den sats, hvormed leveringen anses for at være pålagt moms, er følgende nul.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 14 Det fremgår af forelæggelsesafgårelsen, at BUPA Hospitals og BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (herefter »BUPA Gatwick Park«) indgår i BUPA-koncernen og, henset til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, andet afsnit, BUPA-momsgruppen.
- 15 Gennem flere år, nærmere bestemt indtil udgangen af 1997, drev BUPA Hospitals bl.a. et stort antal privathospitaler. I henhold til en afgørelse fra Court of Appeal i en sag mellem BUPA Hospitals og Commissioners, der havde verseret siden 1993, havde BUPA Hospitals' leveringer af lægemidler og proteser til patienterne på disse hospitaler nulsatsstatus, hvilket indebærer, at BUPA Hospitals kunne få godtgjort den indgående moms på køb hos selskabets leverandører af disse varer.
- 16 Efter at House of Lords den 24. juli 1997 havde afslået Commissioners' begæring om ankebevilling, tilkendegav Det Forenede Kongeriges regering den 13. august 1997, at den havde til hensigt hurtigt at gennemføre lovgivning med henblik på at afbøde virkningen af High Courts afgørelse.
- 17 Den forelæggende ret har oplyst, at BUPA-koncernen efter tilkendegivelsen om denne nye lovgivning besluttede at benytte sig af en forudbetalingsordning. Tanken var, at en erhvervsdrivende, hvis leveringer har nulsatsstatus, og som derfor kan få godtgjort den indgående moms på leveringer af lægemidler og proteser, i det omfang de er eller bliver genstand for momspligtige leveringer, indgår aftaler om indkøb af

goder og tjenesteydelser under hensyn til den ventede lovændring. Den erhvervsdrivende kræver herefter fradrag for indgående moms for den periode, hvor betalingen har fundet sted, eller hvor fakturaen er udstedt, selv om leveringen først måtte blive foretaget i en senere regnskabsperiode.

18 Inden for rammerne af denne ordning blev det besluttet at benytte et selskab i BUPA-koncernen i rollen som leverandør med henblik på at holde forudbetalingen inden for koncernen. Det drejede sig om BUPA Medical Supplies Ltd (på daværende tidspunkt stadig Goldsbrough Retirement Property Services Ltd, herefter »BUPA Medical«), et selskab i Goldsbrough-koncernen, som BUPA-koncernen havde købt i begyndelsen af august 1997, og som derefter var blevet et tomt selskab. Selv om dette selskab indgik i BUPA-koncernen, tilhørte det ikke samme momsgruppe som BUPA Hospitals.

19 I forelæggelsesafgørelsen præciseres det, at det for at undgå risikoen for, at Kommissioners fandt en grund til at udsætte momsrefusionen, blev besluttet, at et andet selskab fra Goldsbrough-koncernen, nemlig Goldsbrough Developments, et selskab, som drev fire privathospitaler og også indgik i en anden momsgruppe end BUPA Hospitals, skulle indgå en forudbetalingsaftale vedrørende det samme beløb og inden for den samme regnskabsperiode som BUPA Hospitals, med en leverandør, som tilhørte BUPA-momsgruppen. Selskabet BUPA Gatwick Park, som på daværende tidspunkt også var et tomt selskab, blev valgt som den anden leverandør inden for rammerne af forudbetalingsordningen.

20 Den 5. september 1997 blev der afholdt bestyrelsesmøder i de fire omhandlede selskaber. Bestyrelserne for BUPA Hospitals og BUPA Medical besluttede at indgå to aftaler vedrørende køb og levering af henholdsvis lægemidler og proteser.

- 21 Under bestyrelsesmødet i BUPA Hospitals blev det besluttet at foretage forudbetalinger på 60 mio. GBP plus moms for køb af lægemidler og på 40 mio. GBP plus moms for køb af proteser hos BUPA Medical.
- 22 Samme dag blev der truffet en særlig beslutning om at ændre Goldsborough Retirement Property Services Ltd's navn til BUPA Medical og ændre selskabets formål, således at det omfattede virksomhed inden for handel med medicinalvarer og proteser.
- 23 Ligeledes den 5. september 1997 sendte BUPA Medical fakturaer til BUPA Hospitals vedrørende levering af lægemidler for et beløb på 60 mio. GBP plus 10,5 mio. GBP i moms og af proteser for et beløb på 40 mio. GBP plus 7 mio. GBP i moms.
- 24 Samme dato besluttede bestyrelserne for Goldsborough Developments og BUPA Gatwick Park at indgå to aftaler vedrørende køb og levering af henholdsvis lægemidler og proteser.
- 25 Bestyrelsen for Goldsborough Developments besluttede straks at betale Gatwick Park 50 mio. GBP plus moms for køb af lægemidler og 50 mio. GBP plus moms for køb af proteser.

- 26 Samme dag sendte BUPA Gatwick Park to fakturaer til Goldsbrough Developments vedrørende levering af lægemidler for et beløb på 50 mio. GBP plus 8,75 mio. GBP i moms og levering af proteser ligeledes for et beløb på 50 mio. GBP plus 8,75 mio. GBP i moms.
- 27 Ifølge forelæggelsesafgørelsen var de aftaler, på grundlag af hvilke forudbetalingerne blev foretaget, ens. Aftalerne indeholdt følgende bestemmelser:
- Køberen skulle betale den aftalte pris til sælgeren på datoen for aftalens indgåelse.
 - De omfattede varer var dem, der var beskrevet i tillægget til aftalen, og tillægget kunne ændres efter gensidig aftale mellem parterne.
 - Sælger skulle levere de nævnte varer eller en del af dem efter køberens efterfølgende anvisninger, indtil den samlede værdi af det leverede svarede til den aftalte pris.
 - Hver af parterne kunne opsige aftalen med et varsel på syv dage.
 - Køber ville i så fald få tilbagebetalt den aftalte pris med fradrag af værdien af det allerede leverede på datoen for aftalens ophør.

Ifølge den forelæggende ret var tillægget det samme i de forskellige aftaler, og det indeholdt en liste med et blandet sortiment på flere hundrede lægemidler, proteser og andre varer. Ifølge den forelæggende ret var det åbenlyst, at ingen af de fire selskabers bestyrelsesmedlemmer havde hæftet sig ved indholdet af dette dokument.

28 Ifølge forelæggelsesafgørelsen ville denne ordning, hvis den blev gennemført, gøre det muligt for BUPA-koncernen at undgå et likviditetstab og at undgå at betale moms til Commissioners inden for rammerne af ordningen. BUPA-momsgruppen kunne således i sin momsangivelse for den periode, der sluttede i november 1997, opgive indgående moms på 17,5 mio. GBP vedrørende køb, som BUPA Hospitals havde foretaget hos BUPA Medical, der modsvarede af udgående moms på 17,5 mio. GBP vedrørende salg fra BUPA Gatwick Park til Goldsborough Developments. Goldsborough-koncernen, som var adskilt fra BUPA-momsgruppen, havde kunnet benytte samme fremgangsmåde: Dens momsangivelse omfattede indgående moms på 17,5 mio. GBP vedrørende køb foretaget af Goldsborough Developments hos BUPA Gatwick Park, og udgående moms på 17,5 mio. GBP vedrørende salg fra BUPA Medical til BUPA Hospitals.

29 Den 8. september 1997 blev Midland Bank instrueret om at overføre et samlet beløb på 235,5 mio. GBP fra en konto tilhørende et andet selskab i BUPA-koncernen, BUPA Investments Ltd (herefter »BIL«) og godskrive BUPA Hospitals' og Goldsborough Developments' konti henholdsvis 118 og 117,5 mio. GBP. Der blev beregnet en månedlig rente til den gennemsnitlige daglige basisrentesats for hver måned.

30 Den samme dag blev Midland Bank instrueret om at overføre 117,5 mio. GBP dels fra BUPA Hospitals til BUPA Medical, dels fra Goldsborough Developments til BUPA Gatwick Park, og derefter atter overføre de samme beløb til BIL. BUPA Medical og BUPA Gatwick Park fik godskrevet renter af de beløb, som de havde indestående hos BIL.

- 31 Den 18. november 1997 blev VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744) (bekendtgørelse om moms på lægemidler, medicinalvarer og hjælpemidler for handicappede) fremlagt for parlamentet. Den trådte i kraft den 1. januar 1998. Den ændrede Value Added Tax Act 1994, Schedule 8, Group 12, idet den fjernede leveringer foretaget i Det Forenede Kongerige af private leverandører fra listen over varer, der pålægges nulsatsmoms. Disse leveringer er herefter fritaget for moms. Heraf følger, at indgående moms på disse varer principielt ikke længere kan fradrages.
- 32 De dispositioner, der skulle føre vilkårene i forudbetalingsaftalerne mellem BUPA Hospitals og BUPA Medical ud i livet, blev foretaget i september 1998. I forelæggelsesafgørelsen er det angivet, at BUPA Medical fik tilladelse til engrossalg af medicinalvarer den 19. august 1998, og at alle de af BUPA Hospitals drevne hospitaler afgav bestillinger til BUPA Hospitals omkring begyndelsen af december 1998. Ifølge forelæggelsesafgørelsen udnytter BUPA Hospitals disse forudbetalinger i et tempo, der gør det muligt for selskabet at bevare nulsatsen i seks til syv år regnet fra september 1998.
- 33 Hvad angår de forudbetalingsaftaler, som blev indgået mellem Goldsbrough Developments og BUPA Gatwick Park, blev dispositionerne vedrørende leveringen af proteser foretaget i midten af 2001, og dispositionerne vedrørende lægemiddel-leverancerne blev foretaget i november 2001. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at der var opstået alvorlige problemer efter købet af Goldsbrough-koncernen, og at disse problemer måtte løses, før bestillingsordningen kunne sættes i værk. Af denne grund havde BUPA Gatwick Park først fået en tilladelse til at sælge lægemidler den 8. juni 2001.
- 34 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at Goldsbrough Developments for at kunne deltage i forudbetalingsordningen havde måttet låne 117,5 mio. GBP af BIL eller omkring syv gange dets omsætning i 1997, hvilket førte til en forøgelse af dette

selskabs gæld på omkring 270%. Efter Commissioners' vurdering ville det have taget Goldsbrough Developments mellem 50 og 100 år at udnytte sin forudbetaling.

35 Ved afgørelse af 14. september 2000 afslog Commissioners at lade BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments foretage fradrag for den indgående moms, som de hver især havde erlagt i forbindelse med forudbetalingerne i september 1997 for leveringerne fra BUPA Medical og BUPA Gatwick Park.

36 Den 25. februar 2002 frifandt VAT and Duties Tribunal, London, Commissioners i en sag anlagt til prøvelse af denne myndigheds afgørelse, idet retten fandt, at BUPA Medical og BUPA Gatwick Park ikke udøvede økonomisk virksomhed og ikke foretog leveringer i det fælles momssystemets forstand. Retten konkluderede, at alle dispositionerne inden for rammerne af forudbetalingsordningen forud for september 1997 alene blev truffet med henblik på at undgå at betale moms. Den rolle, som BUPA Medical og BUPA Gatwick Park havde spillet i denne ordning, var udelukkende at gøre det muligt at virkeliggøre dette mål.

37 VAT and Duties Tribunal forkastede imidlertid Commissioners' synspunkt om, at en doktrin om misbrug af rettigheder begrundes, at BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments ikke har ret til fradrag for indgående moms.

38 BUPA Hospitals og Goldsbrough Developments indbragte sagen for High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, og Commissioners iværksatte kontraappel.

Idet den finder, at såvel VAT and Duties Tribunals afgørelse som appellen for High Court rejser en række fællesskabsretlige spørgsmål, har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Under hensyntagen til de omhandlede omstændigheder, de omhandlede transaktioner og de sælgende selskabers stilling hvordan skal udtrykket »økonomisk virksomhed« i [sjette direktivs] artikel 4, stk. 1 og 2, fortolkes?

- 2) Under hensyntagen til de omhandlede omstændigheder, de omhandlede transaktioner og de sælgende selskabers stilling hvordan skal »levering af et gode« i [sjette direktivs] artikel 5, stk. 1, fortolkes?

- 3) a) Gælder der et princip om misbrug af rettigheder og/eller misbrug af lovbestemmelser, som (uafhængigt af fortolkningen af [sjette direktiv]) vil kunne udelukke retten til at få fradrag for indgående afgifter?

- b) Under hvilke omstændigheder vil det i givet fald gælde?

- c) Ville det gælde under sådanne omstændigheder som dem, [VAT and Duties] Tribunal har lagt til grund?

- 4) Fører det til en ændret besvarelse af spørgsmål 1-3 ovenfor, hvis betaling for de omhandlede transaktioner er sket på et tidspunkt, da enhver fremtidig levering af goder ville have været en fritaget levering med tilbagebetaling af den i det tidligere omsætningsled erlagte moms, sådan som [sjette direktivs] artikel 28, stk. 2, litra a), tillader?
- 5) Hvordan skal [sjette direktiv] fortolkes med særligt henblik på de følgende spørgsmål? Skal leveringer under omstændigheder sådan som de omhandlede omstændigheder og i forhold til transaktioner sådan som de omhandlede transaktioner
- a) behandles som værende foretaget af de eksterne leverandører til de købende selskaber, uden at nogen leveringer er foretaget til eller af de sælgende selskaber?
- eller
- b) behandles som værende foretaget af de eksterne leverandører til de sælgende selskaber, uden at nogen leveringer er foretaget af de sælgende selskaber til de købende selskaber?
- 6) Såfremt det antages, at hvert sælgende selskab i forbindelse med økonomisk virksomhed foretager leveringer til et købende selskab, og:

- a) de købende selskaber har indgået aftaler med de sælgende selskaber om at få leveret varer
- b) varerne er faktureret og betalt forud for leveringen
- c) moms er opkrævet i forbindelse med forudbetalingen i henhold til [sjette direktivs] artikel 10, stk. 2, andet afsnit
- d) varerne skal anvendes af de købende selskaber til at foretage leveringer, som — hvis foretaget på betalingstidspunktet — ville have været afgiftsfritagne leveringer med ret til godtgørelse i det tidligere omsætningsled, men
- e) hvert købende selskab ønsker kun at aftage varer i henhold til aftalerne, hvis loven ændres således, at det købende selskabs anvendelse af varerne vil være en anvendelse til at foretage afgiftsfrie leveringer uden ret til godtgørelse hvordan skal [sjette direktivs] artikel 17 og reglerne om fradrag fortolkes?

[Under henvisning til litra e) bemærkes, at de købende selskaber vil være berettiget til at opsiges kontrakten med de sælgende selskaber og kræve tilbagebetaling af den betalte pris, hvis loven ikke ændres som beskrevet. I de omhandlede transaktioner indeholder kontrakterne mellem de købende og de sælgende selskaber bestemmelser, der giver adgang til sådan opsigelse.]

- 7) [VAT and Duty] Tribunal fandt (i afsnit 89 i afgørelsen), at »ingen af personerne med beføjelse til at træffe afgørelse på vegne af [BUPA Medical og BUPA Gatwick Park] [...] havde noget motiv eller noget væsentligt formål ud over at gennemføre momsunddragelsesordningen«. Appellanterne har i appelskriftet for High Court anfægtet denne faktiske konstatering. Hvis denne faktiske konstatering skulle blive tilsidesat i ankeinstansen, ville det da føre til en ændret besvarelse — og i givet fald hvilken — af spørgsmål 1-6 ovenfor?»

Indledende bemærkninger

- 40 Med de præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, dels om transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, hvormed det tilsigtes at opnå en afgiftsmæssig fordel, udgør levering af goder og økonomisk virksomhed i den forstand, hvori disse udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, artikel 4, stk. 1 og 2, og artikel 5, stk. 1, dels om dette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver en afgiftspligtig person ret til at fradrage den indgående moms, når de transaktioner, som begrunder denne ret, udgør misbrug.
- 41 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, særligt af de faktiske omstændigheder, som er beskrevet i det fjerde og det sjette præjudicielle spørgsmål, at hjørnestenen i den ordning, som BUPA-koncernen har sat i værk, er faktureringen af moms på forudbetalingen i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit.
- 42 Med henblik på at give den nationale ret, som har indgivet en anmodning om præjudiciel afgørelse, den fornødne vejledning, kan Domstolen inddrage fællesskabsretlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i de præjudicielle

spørgsmål (jf. i denne retning bl.a. dom af 12.10.2004, sag C-60/03, Wolff & Müller, Sml. I, s. 9553, præmis 24, og af 7.7.2005, sag C-153/03, Weide, Sml. I, s. 6017, præmis 25).

- 43 Derfor skal det inden for rammerne af det fjerde og det sjette spørgsmål, som vil blive behandlet samlet og først, undersøges, om forudbetalinger som de i hovedsagen omhandlede er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit.

Om det fjerde og det sjette spørgsmål

- 44 Der skal først henvises til, at sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, bestemmer, at afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder, på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

- 45 Sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, som bestemmer, at såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår, udgør en undtagelse fra reglen i den samme bestemmelses første afsnit og skal som sådan fortolkes strengt.

46 Der skal endvidere henvises til, at sjette direktivs artikel 10, stk. 1, litra a), definerer »afgiftspligtens indtræden« som den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt. Heraf følger, at afgiften kan forfalde samtidig med eller efter afgiftspligtens indtræden, men — medmindre andet er fastsat i andre bestemmelser — ikke før denne.

47 Således er det i medfør af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, tilladt medlemsstaterne at træffe afgørelse om, at momsen forfalder efter afgiftspligtens indtræden i tre situationer: enten senest ved udstedelsen af faktura, eller senest når vederlaget indgår, eller, såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.

48 Det nævnte stk. 2's andet afsnit afviger fra denne kronologiske rækkefølge, idet det bestemmer, at såfremt der betales afdrag, forfalder momsen, uden at leveringen eller ydelsen endnu har fundet sted. For at afgiften kan forfalde i en sådan situation, er det nødvendigt, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, som generaladvokaten har fastslået i punkt 100 i forslaget til afgørelse, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales.

49 Denne konklusion bekræftes endvidere af bemærkningerne til forslaget til sjette direktiv (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, supplement 11/73, s. 13), hvori Kommissionen anførte, at »såfremt der indgår afdrag inden afgiftspligtens indtræden, indebærer modtagelsen af disse afdrag, at afgiften forfalder, eftersom de kontraherende parter dermed tilkendegiver deres hensigt om på forhånd at påtage sig alle de økonomiske følger, som er knyttet til afgiftspligtens indtræden«.

- 50 I denne forbindelse skal der ligeledes henvises til, at det er leveringer af goder og tjenesteydelser, der er momspligtige, og ikke de betalinger, der foretages som vederlag herfor (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 17). Så meget desto mere kan afdrag, som er betalt for leveringer af goder og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, ikke være momspligtige.
- 51 Herefter skal det fjerde og det sjette spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, ikke omfatter forudbetalinger som de i hovedsagen omhandlede, hvorved et samlet beløb betales for goder, der er angivet efter art i en liste, som til enhver tid kan ændres ved gensidig aftale mellem køber og sælger, og fra hvilken køber eventuelt kan udvælge varer, på grundlag af en aftale, som han til enhver tid ensidigt kan opsiges, hvorefter han får tilbagebetalt hele den del af forudbetalingen, som ikke er udnyttet.

Om det første, andet, tredje, femte og syvende spørgsmål

- 52 I betragtning af besvarelsen af det fjerde og det sjette spørgsmål er det ufornuddent at besvare det første, andet, tredje, femte og syvende spørgsmål.

Sagens omkostninger

- 53 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 (Store Afdeling) for ret:

Artikel 10, stk. 2, andet afsnit, 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 95/7/EF af 10. april 1995, omfatter ikke forudbetalinger som de i hovedsagen omhandlede, hvorved et samlet beløb betales for goder, der er angivet efter art i en liste, som til enhver tid kan ændres ved gensidig aftale mellem køber og sælger, og fra hvilken køber eventuelt kan udvælge varer, på grundlag af en aftale, som han til enhver tid ensidigt kan opsige, hvorefter han får tilbagebetalt hele den del af forudbetalingen, som ikke er udnyttet.

Underskrifter