



HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 3. april 2024

Sag BS-16178/2021-HJR
(2. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat Bodil Søes Petersen)

mod

GF Forsikring A/S
og
GF IT A/S
(advokat Tom Kári Kristjánsson for begge)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 17. afdeling den 26. marts 2021 (BS-24722/2019-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Poul Dahl Jensen, Hanne Schmidt, Jens Kruse Mikkelsen, Rikke Foersom og Peter Mørk Thomsen.

Påstande

Parterne har gentaget deres påstande, dog således at Skatteministeriets påstand om at anerkende, at GF Forsikring A/S og GF IT A/S kan fællesregistreres efter momslovens § 47, stk. 4, pr. 30. maj 2015 under forudsætning af, at selskaberne har angivet moms vedrørende udlejning af telefon- og TIA-systemet fra 1. januar 2010 og frem til fællesregistreringen, er nedlagt som principal påstand 5.

Supplerende sagsfremstilling

Af SKATs forslag til afgørelse af 9. november 2012 til GF Forsikring A/S fremgår bl.a.:

"1.4.5. Hvilke dispositioner skal omdefineres med henblik på reetablering

Det er de transaktioner, der indgår i et misbrug, som skal omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget. Se fx Halifax-dommens præmis 94 og Weald Leasing-dommens præmis 53.

Overordnet skal det slås fast, at misbruget skyldes en samvirken af to omstændigheder:

1. TIA-systemet indkøbes af et datterselskab, der påbegynder momspligtig udlejning af systemet til GF Forsikring.
2. Selskaberne indgår umiddelbart derefter i en fællesregistrering.

Det er således i princippet disse to forhold, som skal vurderes.

Det forhold at GF-koncernen lader udviklingen af It-systemet foregå i et momspligtigt datterselskab, som skal udleje systemet til moderselskabet, udgør ikke i sig selv et misbrug af momsreglerne, jf. EU-domstolens konklusion i Weald Leasing-dommen. Hvis GF It ikke var blevet inddraget i en fællesregistrering med GF Forsikring, men var fortsat med den momspligtige udlejning i hele lejeperioden, ville momsbeløbet på leasingtransaktionen nemlig være betalt korrekt i sin helhed i løbet af lejeperioden. Se Weald-Leasing-dommens præmis 33 og 34. Eftersom valget af leasing som finansieringsmetode ikke i sig selv udgør et misbrug af momsreglerne, vil SKAT ikke tilsidesætte den valgte organisering og leasingaftalen mellem GF It og GF Forsikring, selv om disse forhold er nødvendige elementer i den konstruktion, som indebærer misbruget af momsreglerne.

Ved at lade GF It indgå i en fællesregistrering med GF Forsikring bliver resultatet imidlertid, at det momsbeløb, der bliver betalt af udlejningen, er langt mindre end det beløb, som GF-koncernen skulle have betalt ved normale forretningsmæssige transaktioner, jf. Halifax præmis 80.

Som gennemgået i afsnit 1.4.2 udgør den samlede konstruktion således et misbrug som skal tilsidesættes. Fællesregistreringen af selskaberne er den disposition, som medfører, at hele konstruktionen samlet set udgør et misbrug af momsreglerne.

SKAT underkender derfor fællesregistreringen og dennes virkning, hvorved de transaktioner, der er foretaget efter iværksættelsen af fællesregistreringen, og i kraft af denne, skal omdefineres.

Herved reableres den situation, som ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget. Samtidig indrømmes GF-koncernen retten til den likviditetsfordel, som koncernen lovligt kan nyde gavn af ved at lade IT-systemet indkøbe i et datterselskab, der har fuldt momsfradragsret, og herefter udlejer systemet momspligtigt til moderselskabet, hvorved momsen betales løbende i løbet af leasingperioden.”

Under sagens forberedelse for Højesteret har GF Forsikring A/S og GF IT A/S anmodet om, at følgende spørgsmål forelægges præjudicielt for EU-Domstolen:

”1. Om det EU-retlige momsmisbrugsprincip – som skabt og fastlagt i EU-Domstolens praksis – skal fortolkes således, at en tilladelse fra myndighederne til fællesregistrering kan anses for at udgøre et misbrug udøvet af de virksomheder, der har anmodet om at blive fællesregistreret...

2. Om det EU-retlige momsmisbrugsprincip skal fortolkes således, at der kan foreligge et misbrug, når det, der er baggrunden for et påstået misbrug, er en retsvirkning – ingen regulering af momsfradrag – som beror på, at den nationale lovgiver har valgt ikke at definere et aktiv som et investeringsgode i sin lovgivning ...

3. Om det EU-retlige momsmisbrugsprincip skal fortolkes således, at konsekvensen af et misbrug er, at det alene er transaktionerne, som den afgiftspligtige person har gennemført, der kan omdefineres, og ikke selve den afgiftspligtige person, der har gennemført transaktionerne, eller om et misbrug tillige kan indebære, at en afgiftspligtig person (fællesregistreringen) som sådan kan ophæves...

4. Om det EU-retlige retssikkerhedsprincip skal fortolkes således, at hvis en fællesregistrering kan ophæves med henvisning til misbrug, så kan den under alle omstændigheder kun ophæves med fremadrettet virkning ...”

Højesteret besluttede den 21. september 2023 ikke at forelægge spørgsmålene for EU-Domstolen, idet det var Højesterets foreløbige vurdering, at fortolkningen af den EU-ret, der er relevant for sagen, ikke giver anledning til en sådan tvivl, at der var behov for forelæggelse af spørgsmålene.

EU-Domstolens praksis om misbrug på momsområdet

Af EU-Domstolens dom af 21. februar 2006 i sag C-255/02 (Halifax) fremgår bl.a.:

”61 Med det andet spørgsmål, som bør gennemgås før første spørgsmål, litra b), ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fratække indgående moms, når de transaktioner, der begrundet denne ret, udgør et misbrug.

...

67 Det skal indledningsvis fastslås, at faktisk synes de problemer, som VAT and Duties Tribunals spørgsmål rejser, i det mindste delvis at kunne tilskrives nationale retsregler, der tillader en afgiftspligtig person, der både foretager afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner, eller udelukkende ikke-afgiftspligtige transaktioner, at overføre lejemålene vedrørende en fast ejendom til en anden (juridisk) enhed under dens kontrol, som har ret til at vælge at betale afgift af lejen af ejendommen og derved få ret til at fradrage den fulde betalte indgående moms vedrørende bygge- og istandsættelsesudgifter.

68 Uanset denne konstatering bemærkes det, at ifølge fast retspraksis kan fællesskabsretten ikke gøres gældende af borgerne med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, sag C-367/96, Kefalas m.fl., Sml. I, s. 2843, præmis 20, af 23.3.2000, sag C-373/97, Diamantis, Sml. I, s. 1705, præmis 33, og af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 32).

69 Således kan anvendelsesområdet for fællesskabsretten ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, sag 125/76, Cremer, Sml. s. 1593, præmis 21, og af 3.3.1993, sag C-8/92, General Milk Products, Sml. I, s. 779, præmis 21, samt Emsland-Stärkedommen, præmis 51).

70 Dette princip om forbud mod misbrug finder også anvendelse på momsområdet.

71 Således er bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. 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).

72 Som Domstolen imidlertid allerede gentagne gange har fastslået, skal fællesskabslovgivningen tillige være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse (jf. bl.a. dom af 22.11.2001, sag C-

301/97, *Nederlandene mod Rådet*, Sml. I, s. 8853, præmis 43). Dette krav om en klar retstilstand gælder med særlig styrke, når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem (jf. bl.a. dom af 15.12.1987, sag 326/85, *Nederlandene mod Kommissionen*, Sml. s. 5091, præmis 24, og af 29.4.2004, sag C-17/01, *Sudholz*, Sml. I, s. 4243, præmis 34).

73 Desuden følger det af retspraksis, 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. bl.a. *BLP Group-dommen*, præmis 22, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, Sml. I, s. 7257, præmis 33). Når den afgiftspligtige person kan vælge mellem to transaktioner, påbyder sjette direktiv ikke den pågældende at vælge den transaktion, der medfører betaling af den højeste moms. Således som generaladvokaten har anført i forslagets punkt 85, har afgiftspligtige personer tværtimod ret til at vælge en sådan struktur for virksomhedsdriften, at deres afgiftstilsvær reduceres.

74 Henset til disse betragtninger fremgår det, at konstatering af et misbrug på momsområdet for det første kræver, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele.

75 For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel. Således som generaladvokaten har præciseret i forslagets punkt 89, mister forbuddet mod misbrug sin relevans, når der kan være en anden begrundelse for de omhandlede transaktioner end blot at opnå afgiftsfordele.

76 Det påhviler den nationale ret at foretage prøvelse af, hvorvidt der i tvisten i hovedsagen foreligger faktiske omstændigheder, der udgør et misbrug, hvilket skal ske i henhold til de nationale bevisregler, hvorved anvendelsen af national ret imidlertid ikke må begrænse fællesskabsrettens rækkevidde og virkning (jf. dom af 21.7.2005, sag C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 40).

...

78 Hvad angår formålet med sjette direktivs fradragsordning bemærkes det, at den tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med al økonomisk virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og Zita Modes-dommen, præmis 38).

79 Det følger således af fast retspraksis, at artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) og sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, skal fortolkes således, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den betalte indgående moms, og for at omfanget af denne ret kan fastlægges (dom af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 24, Abbey National-dommen, præmis 26, og dom af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 29).

80 Såfremt det imidlertid tillades afgiftspligtige personer at fradrage betalt indgående moms fuldt ud – skønt ingen transaktion som et led i deres normale forretningsmæssige transaktioner i henhold til sjette direktivs bestemmelser om fradragsordningen eller i henhold til den nationale gennemførelseslovgivning ville have tilladt dem at fradrage den nævnte moms eller kun ville have tilladt dem at fradrage en del heraf – ville dette stride mod princippet om afgiftens neutralitet og hermed mod fradragsordningens formål.

81 Hvad angår det andet element, hvorefter de omhandlede transaktioner skal have som hovedformål at opnå en afgiftsfordel, bemærkes det, at det tilkommer den nationale ret at fastslå det egentlige indhold og den egentlig betydning af de omhandlede transaktioner. I den forbindelse kan retten tage transaktionernes rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de aktører, der tager del i planen vedrørende lettelse af afgiftsbyrden, i betragtning (jf. i denne retning Emsland-Stärke-dommen, præmis 58).

82 Under alle omstændigheder fremgår det af VAT and Duties Tribunal's forelæggelsesafgørelse, at retten finder, at transaktionerne i hovedsagen udelukkende havde til formål at opnå en afgiftsfordel.

83 Endelig bemærkes det, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der har påhvilet transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, og af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43).

84 Som Domstolen imidlertid allerede har udtalt, er det kun, når der ikke foreligger svig eller misbrug, og med forbehold for eventuelle berigtigelser i henhold til de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 20, at fradragsretten fortsat består, når den først er indtrådt (jf. bl.a. domme af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 41, og sag C-396/98, Schlossstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 42).

85 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det ikke giver afgiftspligtige personer ret til at fradrage indgående moms, når de transaktioner, der begrundes denne ret, udgør et misbrug.

86 Konstatning af et misbrug kræver for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære opnåelse af en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel.

Om det første spørgsmål, litra b)

87 Henset til svarene på det første spørgsmål, litra a), og på det andet spørgsmål må det første spørgsmål, litra b), forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, under hvilke betingelser momsens kan efteropkræves, når et misbrug er konstateret.

...

90 Indledningsvis må det konstateres, at sjette direktiv ikke indeholder nogen bestemmelser om efteropkrævning af moms. Direktivet fastlægger i artikel 20 kun de betingelser, der skal være opfyldt, for at fradrag for indgående afgifter kan berigtiges hos den, der har modtaget de leverede goder eller tjenesteydelser (jf. kendelse af 3.3.2004, sag C-395/02, Transport Service, Sml. I, s. 1991, præmis 27).

91 Det tilkommer derfor principielt medlemsstaterne at fastlægge de betingelser, hvorunder momsens opkrævning efterfølgende af statskassen, idet de imidlertid skal holde sig inden for de grænser, der følger af fællesskabsretten (jf. *Transport Service*-kendelsen, præmis 28)

92 Det bemærkes imidlertid herved, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i medfør af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål (jf. dommen i sagen *Gabalfrisa* m.fl., præmis 52, og *Transport Service*-kendelsen, præmis 29). De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen på området (jf. dom af 19.9.2000, sag C-454/98, *Schmeink & Cofreth* og *Strobel*, Sml. I, s. 6973, præmis 59).

93 Det bemærkes endvidere, at konstatering af et misbrug ikke må føre til en sanktion, for hvilken en klar og utvetydig hjemmel ville være nødvendig, men blot til en forpligtelse til tilbagebetaling som ren konsekvens af den nævnte konstatering, der indebærer, at fradragene af indgået moms er helt eller delvist uretmæssige (jf. i denne retning *Emsland-Stärke*-dommen, præmis 56).

94 Det følger heraf, at de transaktioner, der indgår i et misbrug, må omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke var blevet foretaget.

95 I så henseende er afgiftsmyndigheden berettiget til med tilbagevirkende gyldighed at kræve de fratrukne beløb godtgjort vedrørende hver enkelt transaktion, for hvilken den konstaterer, at fradragets ret er blevet misbrugt (*Fini H*-dommen, præmis 33).

96 Imidlertid skal afgiftsmyndigheden herved tillige afstå fra at efteropkræve enhver afgift, der påhvilede udgående transaktioner, og som den afgiftspligtige kunstigt var skyldig som led i planen for at lette afgiftsbyrden, og i påkommende tilfælde skal den tilbagebetale det for meget opkrævede beløb.

97 Ligeledes skal afgiftsmyndigheden tillade den afgiftspligtige person, som – hvis de transaktioner, der udgør et misbrug, ikke havde foreligget – ville have draget fordel af den første transaktion, der ikke udgør et misbrug, i henhold til sjette direktivs bestemmelser om fradrag at fradrage indgående moms vedrørende denne transaktion.

98 Det følger heraf, at det første spørgsmål, litra b), skal besvares med, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefinieres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.”

Af EU-Domstolens dom af 22. december 2010 i sag C-103/09 (Weald Leasing) fremgår bl.a.:

”25 Med det første og det andet spørgsmål, der behandles under ét, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at en virksomhed – frem for at købe aktiver direkte – leaser aktiver ved transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, der involverer et mellemliggende uafhængigt selskab, indebærer, at der opnås en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med bestemmelserne i sjette direktiv at tildele, og om anvendelsen af sådanne transaktioner udgør misbrug, for så vidt som nævnte virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner.

...

31 For så vidt angår hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at hovedformålet med de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner var at opnå en afgiftsfordel, nemlig at sprede betalingen af moms på de omhandlede erhvervelser, således at Churchill-koncernens afgiftsbyrde blev udskudt.

32 For at kunne fastslå, at der er tale om misbrug, kræves det imidlertid ligeledes, at denne afgiftsfordel – selv om de betingelser, der er fastsat i de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, formelt er overholdt – er i strid med formålet med disse bestemmelser.

33 I denne henseende bemærkes, at leasingtransaktioner henhører under sjette direktivs anvendelsesområde, og at den omstændighed, at afgiftsfordelen eventuelt ville kunne følge af anvendelsen af sådanne transaktioner, ikke i sig selv udgør en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i dette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet.

34 Det kan nemlig ikke bebrejdes en afgiftspligtig person, at denne vælger en leasingtransaktion, der giver vedkommende en fordel, som – så-

ledes som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen – består i en spredning af den pågældendes afgiftstilsvær, frem for et køb, der ikke giver en sådan fordel, så længe momsen på leasingtransaktionen betales korrekt og i sin helhed.

...

45 Det første og det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at den afgiftsfordel, der opnås ved, at en virksomhed – frem for at købe aktiver direkte – leaser aktiver ved transaktioner som de i hovedsagen omhandlede, ikke udgør en afgiftsfordel, hvis tildeling ville stride mod formålet med de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet, såfremt aftalevilkårene vedrørende disse transaktioner, herunder bl.a. vilkårene vedrørende fastsættelsen af leasingafgiften, svarer til almindelige markedsvilkår, og såfremt et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner ikke hindrer anvendelsen af nævnte bestemmelser, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Den omstændighed, at denne virksomhed ikke som led i sine almindelige kommercielle transaktioner beskæftiger sig med leasingtransaktioner, er i denne henseende uden betydning.

...

47 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes de i hovedsagen omhandlede transaktioner bør omdefineres, såfremt transaktionerne eller en del heraf konstateres at udgøre misbrug.

48 Med hensyn hertil bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 94 og 98).

49 Det påhviler således for det første den forelæggende ret på grundlag af de anvisninger, der er givet i svaret på det første og det andet spørgsmål, at fastslå, om visse elementer af de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner udgør misbrug.

50 Såfremt dette er tilfældet, påhviler det for det andet denne ret at omdefinere disse transaktioner med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede.

51 Dersom den forelæggende ret kommer til den konklusion, at visse af aftalevilkårene vedrørende de i hovedsagen omhandlede leasingtransaktioner og/eller Suas' deltagelse i disse udgør misbrug, skal denne ret således omdefinere nævnte transaktioner uden hensyntagen til Suas' eksistens og/eller ved at ændre eller undlade at anvende disse aftalevilkår.

52 I denne forbindelse må den omdefinering, som den forelæggende ret anvender, ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig (jf. dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 92).

53 Det fjerde spørgsmål skal herefter besvares med, at såfremt visse aftalevilkår vedrørende leasingtransaktioner som de i hovedsagen omhandlede og/eller et mellemliggende uafhængigt selskabs deltagelse i disse transaktioner udgør misbrug, skal nævnte transaktioner omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de elementer vedrørende aftalevilkårene og/eller dette selskabs deltagelse, der udgør dette misbrug, ikke havde været til stede."

Af EU-Domstolens dom af 18. december 2014 i de forenede sager C-131/13, C-163/13 og C-164/13 (Italmoda) fremgår bl.a.:

"41 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person, der vidste eller burde have vidst, at vedkommende i forbindelse med leveringer inden for Fællesskabet medvirkede til en transaktion, der var et led i momssvig, ret til fradrag for indgående moms i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, ret til fritagelse som omhandlet i dette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), samt ret til tilbagebetaling af moms som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 28b, punkt A, stk. 2, såfremt national ret ikke indeholder bestemmelser, der foreskriver en sådan nægtelse.

42 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal der indledningsvis henvises til, at bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv (jf. bl.a. domme Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 71, Kittel og Recolta Recycling, C-439/04 og C-440/04, EU:C:2006:446, præmis 54, samt Mahagében og Dávid, C-80/11 og C-142/11, EU:C:2012:373, præmis 41).

43 I denne henseende har Domstolen gentagne gange fastslået, at borgerne ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling,

EU:C:2006:446, præmis 54, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32, og Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 26).

44 Domstolen har for det første, inden for rammerne af fast retspraksis vedrørende retten til fradrag for moms i henhold til sjette direktiv, udledt heraf, at det tilkommer de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive forhold er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (jf. bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 55, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 37, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 26).

45 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at denne konsekvens af misbrug eller svig principielt også gælder for retten til fritagelse i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet (jf. i denne retning domme R., C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 55, og Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 54).

46 For det tredje påhviler det, således som generaladvokaten har anført i punkt 50-52 i forslaget til afgørelse, generelt de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af sjette direktiv, for så vidt som denne nægtelse er udtryk for det almindelige princip, som er nævnt i denne doms præmis 43, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, hvilket gælder, uanset hvilken rettighed med hensyn til moms der påvirkes af svigen, og dermed også retten til tilbagebetaling af moms.

47 I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, påvirkes denne konklusion ikke af, at retten til tilbagebetaling af moms er af en særlig karakter, idet den udgør en korrektionsmekanisme, der gør det muligt at sikre momsens neutralitet i visse tilfælde af leveringer inden for Fællesskabet.

48 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af den retspraksis, som der henvises til i denne doms præmis 44, at den centrale funktion, som tilkommer fradragretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, i momsmekanismen med henblik på at sikre fuldkommen afgiftsneutralitet, ikke er til hinder for, at denne ret nægtes en afgiftspligtig person i tilfælde af medvirken til svig (jf. i denne retning bl.a. domme Bonik, EU:C:2012:774, præmis 25-27 og 37, samt Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 24-26). På samme måde kan den specifikke funktion, som tilkommer retten til tilbagebetaling af moms med henblik på at sikre momsens

neutralitet, ikke være til hinder for, at denne ret i et sådant tilfælde nægtes en afgiftspligtig person.

49 Henset til ovenstående betragtninger påhviler det principielt de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme de rettigheder, som er fastsat i sjette direktiv, når de påberåbes med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, uanset om der er tale om ret til fradrag eller fritagelse for moms vedrørende en levering inden for Fællesskabet eller tilbagebetaling heraf som omhandlet i hovedsagen.

50 Det bemærkes desuden, at dette ifølge fast retspraksis er tilfældet ikke blot, når momssvigen begås af den afgiftspligtige person selv, men også når en afgiftspligtig person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den pågældende transaktion medvirkede til en transaktion, som var led i momssvig begået af leverandøren eller en anden erhvervsdrivende i et tidligere eller efterfølgende led i leveringskæden (jf. i denne retning bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 45, 46, 56 og 60, samt Bonik, EU:C:2012:774, præmis 38-40).

51 Hvad angår spørgsmålet, om en sådan nægtelse også påhviler de nationale myndigheder og domstole, når der ikke findes nogen specifikke bestemmelser herom i den nationale retsorden, bemærkes for det første, at den nederlandske regering under retsmødet insisterede på, at der ikke er nogen lakuner i nederlandsk ret for så vidt angår gennemførelsen af sjette direktiv, og at forebyggelse af svig finder anvendelse som almindelig retsgrundsætning i forbindelse med anvendelsen af de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv.

52 I denne forbindelse bemærkes, at det påhviler de nationale domstole i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af det omhandlede direktivs ordlyd og formål for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvilket kræver, at de gør alt, hvad der henhører under deres kompetence, idet de tager den nationale lovgivning i dens helhed i betragtning og anvender fortolkningsmetoder, der er anerkendt i denne ret (jf. i denne retning domme Adeneler m.fl., C-212/04, EU:C:2006:443, præmis 111, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 45, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 36).

53 Det tilkommer derfor den forelæggende ret at fastslå, om der, således som den nederlandske regering har anført, findes retsregler – en bestemmelse eller et almindeligt princip – hvorefter der gælder et forbud mod retsmisbrug, eller andre bestemmelser om skattesvig eller -unddragelse, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav på området for bekæmpelse af skattesvig, som der henvises til i denne

doms præmis 49 og 50 (jf. i denne retning domme Kofoed, EU:C:2007:408, præmis 46, og Maks Pen, EU:C:2014:69, præmis 36).

54 Skulle det for det andet imidlertid vise sig, at national ret i det foreliggende tilfælde ikke indeholder sådanne regler, som kan fortolkes i overensstemmelse med de EU-retlige krav, kan det dog ikke heraf udledes, at de nationale myndigheder og domstole under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende vil være forhindret i at opfylde de nævnte krav og dermed i at nægte at indrømme en ret i henhold til sjette direktiv i tilfælde af svig.

55 Selv om et direktiv, således som Italmoda har anført, ifølge fast retspraksis ikke i sig selv kan skabe forpligtelser for borgerne og derfor ikke som sådant kan påberåbes af en medlemsstat over for dem (jf. bl.a. domme Pfeiffer m.fl., C-397/01 – C-403/01, EU:C:2004:584, præmis 108, og Küçükdeveci, C-555/07, EU:C:2010:21, præmis 46), kan nægtelsen af at indrømme en ret som følge af – som i det foreliggende tilfælde – svig ikke henføres til den situation, som denne retspraksis omhandler.

56 Som anført i denne doms præmis 43 og 46, stemmer en sådan nægtelse overens med princippet om, at ingen kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug, idet anvendelsesområdet for EU-retten ikke må udvides til at dække misbrug eller svig (jf. i denne retning domme Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 68 og 69, samt Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 38).

57 For så vidt som forhold, der har karakter af misbrug eller svig, ikke kan danne grundlag for en ret i henhold til EU's retsorden, indebærer nægtelsen af en fordel i henhold til – i det foreliggende tilfælde – sjette direktiv ikke, at den berørte borger pålægges en forpligtelse i medfør af dette direktiv, men den er blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, som er fastsat i det nævnte direktiv for så vidt angår denne ret, faktisk ikke er opfyldt (jf. i denne retning bl.a. domme Kittel og Recolta Recycling, EU:C:2006:446, præmis 53, og FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 41).

58 I en sådan situation er der derfor snarere tale om, at det ikke er muligt for den afgiftspligtige person at gøre en ret gældende, som er fastsat i sjette direktiv, når de objektive kriterier for indrømmelse af denne ret ikke er opfyldt, enten på grund af svig, som en transaktion, som den afgiftspligtige person selv har foretaget, er behæftet med, eller på grund af, at en transaktionskæde, hvori den pågældende har deltaget, i sin helhed har karakter af svig, som anført i denne doms præmis 50.

59 I en sådan situation kan der imidlertid ikke kræves en udtrykkelig bemyndigelse, for at de nationale myndigheder og domstole kan nægte indrømmelse af en fordel i henhold til det fælles momssystem, idet denne konsekvens skal anses for at være uløseligt forbundet med dette system.

60 I modsætning til, hvad Italmoda har anført, kan en afgiftspligtig person, som udelukkende har skabt betingelserne for at opnå en rettighed gennem medvirken til svigagtige transaktioner, endvidere klart ikke påberåbe sig principperne om beskyttelse af den berettigede forventning eller retssikkerhedsprincippet for at anfægte, at vedkommende nægtes den omhandlede rettighed (jf. i denne retning domme Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 38, og Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 84).

61 Eftersom nægtelsen af en ret, der følger af det fælles momssystem, i tilfælde, hvor den afgiftspligtige person medvirker til svig, blot er en konsekvens af, at betingelserne herfor i henhold til de relevante bestemmelser i sjette direktiv ikke er opfyldt, har denne nægtelse, som anført af generaladvokaten i punkt 60 i forslaget til afgørelse, ikke karakter af en straf eller en sanktion som omhandlet i artikel 7 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, undertegnet i Rom den 4. november 1950, eller i artikel 49 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (jf. i denne retning domme Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56, Halifax m.fl., EU:C:2006:121, præmis 93, og Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 43).

62 På ovenstående baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at det påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte en afgiftspligtig person ret til fradrag eller fritagelse for moms eller tilbagebetaling heraf i forbindelse med en levering inden for Fællesskabet, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver, at sådanne rettigheder skal nægtes, hvis det på grundlag af objektive forhold fastslås, at denne afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at vedkommende ved den transaktion, der påberåbes som grundlag for den omhandlede rettighed, medvirkede til momssvig begået inden for rammerne af en leveringskæde.”

Af EU-Domstolens dom af 22. november 2017 i sag C-251/16 (Cussens) fremgår bl.a.:

”25 Med det første og det andet spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at det – uanset om der findes en national foranstaltning, der giver dette princip virkning i den nationale retsorden – kan anvendes direkte med henblik på at nægte momsfrigtagelse for salg af fast ejendom som det i hovedsagen omhandlede. Da de i hovedsagen omhandlede transaktioner blev gennemført, inden Halifax-dommen blev afsagt, ønsker den forelæggende ret desuden svar på, om en sådan fortolkning af princippet om forbud mod misbrug i sådanne transaktioner er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, herunder navnlig, om nævnte princip kan anses for at have et tilstrækkelig klart og præcist indhold.

26 Indledningsvis bemærkes, at disse spørgsmål er formuleret i vendinger, der henviser til retspraksis vedrørende direktivers direkte virkning. Ifølge denne retspraksis kan bestemmelser i et direktiv, som ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, påberåbes direkte over for staten, men kan ikke i sig selv skabe forpligtelser for private og kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer ved en national domstol (jf. i denne retning bl.a. dom af 12.12.2013, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, præmis 18 og 22 og den deri nævnte retspraksis). De forpligtelser, som følger af et direktiv, skal således gennemføres i national ret for at kunne påberåbes direkte over for private.

27 Det bemærkes derimod, at princippet om forbud mod misbrug, som er anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke udgør en regel, som er fastsat ved et direktiv, men er baseret på den faste retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 68 og 69, hvorefter borgerne for det første ikke kan gøre EU-retten gældende med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, *Kefalas m.fl.*, C-367/96, EU:C:1998:222, præmis 20, af 23.3.2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, præmis 33, og af 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32), og hvor anvendelsen af EU-retten for det andet ikke kan udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner (jf. i denne retning bl.a. dom af 11.10.1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, præmis 21, af 3.3.1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, præmis 21, og af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 51).

28 Selv om Domstolen i præmis 70 og 71 i Halifax-dommen fastslog, at princippet om forbud mod misbrug også finder anvendelse på moms-

området, idet den fremhævede, at bekæmpelse af afgiftssvig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv, følger det ikke heraf, at anvendelsen af dette princip på dette område er underlagt et krav om gennemførelse, som det er tilfældet for dette direktivs bestemmelser.

29 Det skal desuden fremhæves, at den i nærværende doms præmis 27 nævnte retspraksis for det første blev afsagt på forskellige områder af EU-retten, såsom bl.a. det selskabsretlige område (dom af 12.5.1998, *Kefalas m.fl.*, C-367/96, EU:C:1998:222, og af 23.3.2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), den fælles landbrugspolitik (dom af 11.10.1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, af 3.3.1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, og af 14.12.2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) og momsområdet (dom af 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Det fremgår for det andet af Domstolens praksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug af rettigheder og fordele hjemlet i EU-retten sker uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt disse rettigheder og fordele har hjemmel i traktaterne (jf. hvad angår de grundlæggende friheder bl.a. dom af 3.12.1974, *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, præmis 13, og af 9.3.1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, præmis 24), i en forordning (dom af 6.4.2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, præmis 19 og 20, og af 13.3.2014, *SICES m.fl.*, C-155/13, EU:C:2014:145, præmis 29 og 30) eller i et direktiv (jf. momsområdet bl.a. dom af 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, præmis 32, *Halifax-dommen*, præmis 68 og 69, og dom af 13.3.2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, præmis 40). Det følger heraf, at dette princip ikke er af samme art som de rettigheder og fordele, som det finder anvendelse på.

31 Princippet om forbud mod misbrug, således som anvendt på momsområdet i den retspraksis, der følger af *Halifax-dommen*, har således den almene rækkevidde, som i sagens natur er kendetegnende for de generelle EU-retlige principper (jf. analogt dom af 15.10.2009, *Audiolux m.fl.*, C-101/08, EU:C:2009:626, præmis 50).

32 Det skal desuden tilføjes, at ifølge Domstolens praksis er nægtelsen af en rettighed eller en fordel på grund af forhold, der har karakter af misbrug eller svig, blot en konsekvens af konstateringen af, at de objektive betingelser for, at den tilstræbte fordel kan opnås, i tilfælde af misbrug eller svig, faktisk ikke er opfyldt, og at en sådan nægtelse således ikke kræver et specifikt retsgrundlag (jf. i denne retning dom af

14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, præmis 56, Halifax-dommen, præmis 93, og dom af 4.6.2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, præmis 28).

33 Princippet om forbud mod misbrug kan dermed gøres gældende over for en afgiftspligtig person for navnlig at nægte vedkommende retten til momsfristagelse, også selv om der ikke findes bestemmelser i national ret, som foreskriver en sådan nægtelse (jf. i denne retning dom af 18.12.2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455, præmis 62).

34 I modsætning til det, som appellanterne i hovedsagen har anført, gør den omstændighed, at den situation, der gav anledning til den dom, der er nævnt i ovenstående præmis, vedrørte tilfælde af svig, det ikke muligt at konkludere, at denne retspraksis kun finder anvendelse på sådanne sager og ikke i tilfælde af misbrug. Som det bl.a. fremgår af præmis 56 og 57 i dom af 18. december 2014, Schoenimport »Italmoda« Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 og C-164/13, EU:C:2014:2455), støttede Domstolen sig, for at nå frem til den ovenstående konklusion, således navnlig på den faste retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 27 og 32, og som både omhandler tilfælde af svig og situationer, der indebærer misbrug.

...

45 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvordan sjette direktiv skal fortolkes i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, med henblik på at fastslå retsgrundlaget for at pålægge disse transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, moms.

46 Det bemærkes, at når der er konstateret et misbrug, skal de transaktioner, der indgår heri, omdefinieres med henblik på at reetablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Denne omdefinering må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre den korrekte opkrævning af moms og forhindre afgiftsunddragelse (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 92, 94 og 98, og dom af 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 48 og 52).

47 Det følger af denne retspraksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug på momsområdet for det første forudsætter, at det fastslås, hvorledes situationen ville have set ud uden transaktioner, der udgjorde et sådant misbrug, og derefter at vurdere denne omdefinerede

situation i forhold til de relevante bestemmelser i national ret og i sjette direktiv.

48 Princippet om forbud mod misbrug forpligter således de nationale myndigheder til nærmere bestemt at anvende den nationale lovgivning på momsrådet på de omhandlede transaktioner, samtidig med, at de ser bort fra de transaktioner, som udgør misbrug.

49 I det tilfælde, hvor den forelæggende ret i denne sag konstaterer, at de lejeaftaler, der gik forud for salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme, udgjorde misbrug, skal en eventuel momspålæggelse af de nævnte salg baseres på de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan afgiftspligt. Sjette direktiv kan således ikke i sig selv skabe forpligtelser for private, og en direktivbestemmelse kan derfor ikke som sådan påberåbes over for sådanne personer ved en national domstol (jf. i denne retning dom af 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

50 I dette tilfælde tilkommer det således den forelæggende ret at efterprøve, således som det fremgår af de samstemmende oplysninger fra Irland og Europa-Kommissionen i retsmødet for Domstolen, om salget af de i hovedsagen omhandlede ejendomme var momspligtige i medfør af momslovens section 4(1) og (2), som således udgjorde retsgrundlaget for at pålægge dette salg moms.

51 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktiv skal fortolkes således, at i tilfælde, hvor transaktioner som de i hovedsagen omhandlede skal omdefinieres under anvendelse af princippet om forbud mod misbrug, kan de dele af de transaktioner, som ikke udgør et sådant misbrug, være momspligtige på grundlag af de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning, der fastsætter en sådan momspligt.

Det fjerde spørgsmål

52 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i Halifax-dommen, at fastslå, om det væsentligste formål med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme isoleret set, eller til det fælles formål med disse lejeaftaler og dette salg.

53 I denne henseende skal det indledningsvis fremhæves, at i modsætning til det, som appellanterne i hovedsagen har gjort gældende i deres skriftlige indlæg til Domstolen, forudsætter den retspraksis, der følger af Halifax-dommen, ikke, at det eneste formål med de omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel. Selv om transaktioner, der udelukkende forfølger et sådant formål, kan opfylde det krav, som følger af denne retspraksis, har Domstolen i præmis 45 i dom af 21. februar 2008, *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108), præciseret, at det samme gør sig gældende, når opnåelse af en afgiftsfordel er hovedformålet med den omhandlede transaktion.

54 Hvad angår bedømmelsen af dette formål i en situation som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at de i hovedsagen omhandlede transaktioner ifølge forelæggelsesafgørelsens oplysninger består af flere aftaler, der vedrører de samme faste ejendomme og er indgået mellem forskellige personer, nemlig to lejeaftaler mellem appellanterne i hovedsagen og Shamrock Estates samt, efter opsigelsen af disse aftaler, salget af de nævnte faste ejendomme til tredjemand.

55 Det følger af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt ydelse sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse (dom af 21.2.2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.9.2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 14).

56 Når Domstolen anmodes om at præcisere den undersøgelse, der er nødvendig for at fastslå det væsentligste formål med de omhandlede transaktioner, tager den kun hensyn til formålet med den eller de transaktioner, for hvilke det skal vurderes, om de udgør misbrug, og ikke de ydelser, der på grund af disse første transaktioner formelt set opfylder betingelserne for at opnå en afgiftsfordel (jf. bl.a. dom af 22.12.2010, *Weald Leasing*, C-103/09, EU:C:2010:804, præmis 10-15 og 31, og af 17.12.2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 20 og 43-45).

57 Det følger desuden af Domstolens praksis, at anvendelsen af princippet om forbud mod misbrug kun indebærer, at der ses bort fra de transaktioner, der udgør et sådant misbrug, mens de ydelser, der ikke udgør et sådant misbrug, kan være genstand for anvendelse af de relevante bestemmelser på momsområdet (Halifax-dommen, præmis 94-97). Denne særskilte behandling af transaktioner, der udgør misbrug, indebærer desuden, at deres formål vurderes særskilt.

58 Med henblik på at fastslå, om de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme, i det væsentlige forfulgte formålet om at opnå en afgiftsfordel, skal der tages særligt hensyn til formålet med disse lejeaftaler.

59 Det tilkommer således den nationale ret i overensstemmelse med de nationale bevisregler at efterprøve, om betingelserne for at anse misbrug for at foreligge er opfyldt i forbindelse med tvisten i hovedsagen, forudsat at EU-rettens effektive virkning ikke bringes i fare. Imidlertid kan Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelsessag i givet fald give nærmere oplysninger med henblik på at vejlede den nationale ret i dens fortolkning (jf. bl.a. Halifax-dommen, præmis 76 og 77, og dom af 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 34).

60 Med henblik på at fastslå det egentlige indhold og betydning af de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler, kan den forelæggende ret bl.a. tage disse transaktioners rent kunstige karakter tillige med juridiske, økonomiske og/eller personlige forbindelser mellem de omhandlede aktører i betragtning (jf. i denne retning Halifax-dommen, præmis 75 og 81). Sådanne forhold kan godt gøre, at opnåelse af en afgiftsfordel udgør selve hovedformålet, skønt der desuden foreligger erhvervsmæssige hensyn (dom af 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, præmis 62).

61 I det foreliggende tilfælde havde de i hovedsagen omhandlede lejeaftaler, ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen, ikke noget kommercielt indhold og var blevet indgået mellem appellanterne i hovedsagen og et forbundet selskab med det formål at nedbringe momsbelastningen af salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme, som de påtænkte at gennemføre senere. Hvad angår den omstændighed, at disse lejeaftaler, således som appellanterne i hovedsagen har gjort gældende for Domstolen, tog sigte på at gennemføre de nævnte salg på en ud fra et afgiftsmæssigt synspunkt mere effektiv måde, kan dette formål ikke anses for at være et andet end det, som går ud på at opnå en afgiftsfordel, eftersom den ønskede virkning netop skulle opnås ved en nedsættelse af afgiftsbyrden.

62 Henset til de ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod misbrug skal fortolkes således, at der med henblik på, på grundlag af præmis 75 i Halifax-dommen, at fastslå, om det væsentlige formål med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er at opnå en afgiftsfordel, skal tages hensyn til formålet med de lejeaftaler, der lå forud for salget af de i hovedsagen omhandlede faste ejendomme isoleret set.”

Af EU-Domstolens dom af 12. november 2020 i sag C-734/19 (ITH) fremgår bl.a.:

”29 Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål, litra a)-i), nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, 168, 184 og 185 skal fortolkes således, at retten til fradrag for indgående moms på goder – i det forelæggende tilfælde på fast ejendom – og tjenesteydelser, der er erhvervet med henblik på at gennemføre afgiftspligtige transaktioner, bevares, når de oprindeligt planlagte investeringsprojekter er blevet opgivet, eller om der i et sådant tilfælde skal foretages en regulering af denne moms.

30 Indledningsvis bemærkes, at det, for at en person kan få ret til fradrag, for det første er nødvendigt, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i momsdirektivets forstand, og for det andet, at de pågældende goder og tjenesteydelser er blevet anvendt i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). Det må konstateres, at ITH’s status som afgiftspligtig person ikke synes at være blevet anfægtet i hovedsagen.

31 Desuden gælder det i henhold til momsdirektivets artikel 167, at fradrag retten indtræder på den dato, hvor den fradragberettigede afgift forfalder. Det er følgelig kun den egenskab, i hvilken en privat handler på denne dato, der er afgørende for, om der består en fradragret (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det følger af Domstolens praksis, at fra det tidspunkt, hvor myndighederne på baggrund af de af virksomheden givne oplysninger har accepteret, at virksomheden er afgiftspligtig, kan dette principielt ikke senere ændres med tilbagevirkende kraft, alt efter om bestemte begivenheder indtræffer, henholdsvis ikke indtræffer, medmindre der foreligger svig eller misbrug (dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det er således en afgiftspligtig persons erhvervelse af goder eller tjenesteydelser, når denne handler som afgiftspligtig, der er afgørende for anvendelsen af momsordningen og dermed fradragmekanismen. Den brug, der gøres af et gode eller en tjenesteydelse, eller som påtænkes herfor, er kun afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som

den afgiftspligtige har ret til i henhold til momsdirektivets artikel 168, og omfanget af eventuelle reguleringer i de efterfølgende perioder, men påvirker ikke fradragets retens indtræden (dom af 28.2.2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

34 I denne forbindelse har Domstolen gentagne gange fastslået, at retten til fradrag i princippet bevares, bl.a. selv om den afgiftspligtige efterfølgende på grund af omstændigheder, som den pågældende ikke har indflydelse på, ikke anvender de goder eller tjenesteydelser, der har givet ret til fradrag, til at foretage afgiftspligtige transaktioner (dom af 28.2.2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

35 Hvad angår begrebet omstændigheder, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på, fremgår det af Domstolens praksis, at det ikke tilkommer afgiftsmyndigheden at vurdere, om begrundelsen for, at en afgiftspligtig person har givet afkald på den oprindeligt planlagte økonomiske virksomhed, er materielt korrekt, idet det fælles momssystem sikrer, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 19, og af 17.10.2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 23).

36 Den antagelse, hvorefter der ikke kan føres bevis for, at der foreligger omstændigheder, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, i en situation, hvor den afgiftspligtige vidste, at der forelå en risiko, der var forbundet med en offentlig myndigheds manglende godkendelse af en arealanvendelsesplan, som var nødvendig for at gennemføre den pågældende investering, eller med, at investeringsprojektet mistede sin rentabilitet som følge af udviklingen i de økonomiske omstændigheder, kan ikke tiltrædes, for så vidt som det fremgår af Domstolens praksis, at en sådan fortolkning af momsdirektivet er i strid med princippet om momsneutralitet for virksomhedernes afgiftsbyrde. Det ville således give anledning til ubegrundede forskelle i den afgiftsmæssige behandling af i øvrigt ensartede investeringer foretaget dels af virksomheder, som allerede udøver afgiftsmæssige transaktioner, dels af andre, som ved investeringer agter at påbegynde en virksomhed, som kan være kilde til afgiftspligtige transaktioner. Det ville ligeledes skabe vilkårlige forskelle blandt de sidstnævnte virksomheder, fordi den endelige fradragsgodkendelse ville afhænge af, hvorvidt investeringerne havde ført til afgiftspligtige transaktioner (jf. bl.a. dom af 29.2.1996, *INZO*, C-

110/94, EU:C:1996:67, præmis 22, af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 43, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 25).

37 Det er således tilstrækkeligt, at den afgiftspligtige person faktisk har haft til hensigt at anvende de pågældende goder og/eller tjenesteydelser til at udøve den økonomiske virksomhed, på grundlag af hvilken han har udøvet sin fradragsret (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 17, af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 39, og af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, præmis 18).

38 Skatte- og afgiftsmyndigheden kan ganske vist anmode den afgiftspligtige person om at godtgøre, at vedkommendes hensigt bekræftes af objektive forhold, og kan, i tilfælde af svig eller misbrug, hvor den afgiftspligtige person har foregivet at ville udøve en bestemt økonomisk virksomhed, mens vedkommende i virkeligheden har søgt at inddrage fradragsberettigede goder i sin private formue, med tilbagevirkende kraft kræve de fratrukne beløb godtgjort, da fradragene blev godkendt på baggrund af falske oplysninger (jf. bl.a. dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 23 og 24, og af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

39 Imidlertid må denne mulighed ikke, heller ikke selv om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i momsdirektivet (jf. bl.a. dom af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 51), foranledige skatte- og afgiftsmyndighederne til, i tilfælde af at investeringen opgives, at fastsætte bevisregler, såsom en formodning om, at der foreligger misbrug eller svig, hvis virkning er at gøre det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for de afgiftspligtige personer at udøve retten til momsfradrag, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem.

40 I det foreliggende tilfælde, og med forbehold for en efterprøvelse foretaget af den forelæggende ret, som er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagen, må det for det første konstateres, at det ikke fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at der foreligger en svigagtig adfærd eller en risiko for misbrug fra ITH's side. For det andet synes det heller ikke at være blevet bestridt, at ITH's oprindelige hensigt om at anvende de i hovedsagen omhandlede goder

og tjenesteydelser til selskabets afgiftspligtige transaktioner bekræftes af objektive forhold.

41 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt der i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal foretages en regulering af fradraget for indgående moms, bemærkes, at den reguleringsordning, der er fastsat i momsdirektivets artikel 184-187, udgør en integrerende del af den momsfradragssordning, som er indført ved dette direktiv. Den har til formål at øge fradragenes nøjagtighed for at sikre momsens neutralitet, således at de transaktioner, der foretages på det tidligere trin, kun giver fortsat ret til fradrag, i det omfang transaktionerne sker til brug for levering af momspligtige ydelser. Ordningen har således til formål at skabe en tæt og direkte sammenhæng mellem retten til fradrag for indgående moms og brugen af de pågældende goder eller tjenesteydelser til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled (dom af 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, præmis 20)."

Højesterets begrundelse og resultat

Sagens baggrund og problemstilling

GF Forsikring A/S stiftede den 28. marts 2008 et 100 % ejet datterselskab, GF IT A/S, hvis formål var at udvikle et nyt IT-system (TIA-systemet) og et telefonsystem, som skulle stilles til rådighed for GF Forsikring. GF IT havde ingen ansatte og indkøbte udviklingen af IT-systemet hos en række underleverandører. Endvidere købte GF IT diverse ydelser hos GF Forsikring, herunder bl.a. IT-udvikling samt test og afprøvning.

GF IT fik fuldt momsfradrag for de udgifter, som selskabet afholdt i 2008 og 2009 til udviklingen af de nye IT- og telefonsystemer. Det fremgår i den forbindelse af SKATs afgørelser af 8. februar 2013, at GF IT har fået momsfradrag vedrørende indkøb fra eksterne leverandører i 2008 og 2009 på ca. 37,5 mio. kr.

I 2. kvartal 2009 påbegyndte GF IT udlejning af telefonsystemet og salg af telefoni-ydelser til GF Forsikring, og fra 1. oktober 2009 påbegyndtes udlejning af det nyudviklede IT-system til GF Forsikring. GF IT opkrævede i 2009 moms af lejeindtægterne fra GF Forsikring med et beløb, der ifølge SKATs afgørelser udgjorde ca. 2,5 mio. kr.

GF Forsikring og GF IT blev efter anmodning fællesregistreret i medfør af momslovens § 47, stk. 4, som én afgiftspligtig person pr. 1. januar 2010. Som følge af fællesregistreringen opkrævede GF IT ikke moms af udlejningen af IT- og telefonsystemerne til GF Forsikring fra den 1. januar 2010.

Den beskrevne konstruktion indebar en momsfordel for GF-koncernen, hvor GF Forsikring som forsikringselskab kun havde delvis momsfradrag. Fordelen bestod i, at der blev opnået fuldt fradrag for moms i GF IT for udgifter til udvikling af de IT- og telefonisystemer, der skulle anvendes af GF Forsikring. Samtidig var det en følge af fællesregistreringen af selskaberne, at GF IT efter den 1. januar 2010 ikke skulle opkræve moms af udlejningen af systemerne til GF Forsikring.

Skatteministeriet har gjort gældende, at stiftelsen af datterselskabet GF IT med henblik på udvikling af IT- og telefonisystemerne til brug for GF Forsikring sammen med fællesregistreringen fra den 1. januar 2010, hvor de væsentligste udviklingsomkostninger var afholdt i GF IT, udgjorde misbrug af momslovens regler. Skatteministeriet har i den forbindelse anført, at konstruktionen indebar en skævvridning af afgiftsgrundlaget i strid med det EU-retlige misbrugsprincip, idet konstruktionen havde til formål via en nøje planlagt model og tidsplan at opnå momsfradrag for udgifter, som var afholdt til brug for momsfrie leverancer. SKAT har derfor været berettiget til at ophæve selskabernes fællesregistrering.

Sagen angår, om konstruktionen indebar et misbrug af momsreglerne og i givet fald konsekvensen heraf, herunder om SKAT har været berettiget til at tilside-sætte fællesregistreringen.

Det EU-retlige misbrugsprincip

EU-Domstolen har i flere domme udtalt, at der gælder et generelt EU-retligt misbrugsprincip, som finder anvendelse i relation til de rettigheder og fordele, som har hjemmel i EU-retten. Det er ikke en forudsætning for at anvende princippet om misbrug på momsområdet, at der er indført nationale regler i medlemslandene, der beskytter mod misbrug, jf. herved dom af 22. november 2017 i sag C-251/16 (Cussens), præmis 25-34, og dom af 18. december 2014 i sagerne C-131/13, C-163/13 og C-164/13 (Italmoda), præmis 57-62. Det fremgår af sidstnævnte dom, præmis 46, at det generelt påhviler de nationale myndigheder og domstole at nægte at indrømme en ret, der følger af sjette momsdirektiv (nu momssystemdirektivet, 2006/112/EF af 28. november 2006), for så vidt som denne nægtelse er udtryk for det almindelige princip, hvorefter ingen kan indrømmes rettigheder i henhold til EU's retssystem med henblik på at muliggøre svig eller misbrug. Dette gælder, uanset hvilken rettighed med hensyn til moms der påvirkes af svigen.

Konstatering af et misbrug på momsområdet kræver for det første, at de omhandlede transaktioner – selv om de betingelser formelt er overholdt, der er fastsat i de relevante bestemmelser i momsdirektivet og i den nationale lovgivning til gennemførelse af direktivet – ville indebære, at der blev opnået en afgiftsfordel, som det ville stride mod formålet med disse bestemmelser at tildele,

jf. EU-Domstolens dom af 21. februar 2006 i sag C-255/02 (Halifax), præmis 74. For det andet skal det tillige fremgå af en samlet række objektive omstændigheder, at hovedformålet med de omhandlede transaktioner er opnåelsen af en afgiftsfordel, jf. dommens præmis 75.

Om reaktionen over for et konstateret misbrug fremgår det af Halifax-dommens præmis 94 og 98, at de transaktioner, der indgår heri, skal omdefineres med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget. Dette kan ske med tilbagevirkende gyldighed, jf. præmis 95. Det følger endvidere af dommen, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for bl.a. at undgå svig, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og at konstatering af et misbrug ikke må føre til en uhjemlet sanktion, jf. præmis 92 og 93.

Den konkrete misbrugsvurdering

Højesteret finder, at stiftelsen i marts 2008 af datterselskabet GF IT, der skulle stå for udvikling af de nye IT- og telefonisystemer til brug for GF Forsikring, i kombination med fællesregistreringen fra den 1. januar 2010 gav anledning til uberettigede fordele, der var i strid med formålet med momssystemet. Det strider således imod princippet om afgiftsneutralitet, at GF IT opnåede fuldt fradrag for moms på indkøb, som var planlagt anvendt stort set udelukkende til brug for afgiftsfrie leverancer. Højesteret finder endvidere, at det efter en samlet vurdering af de objektive omstændigheder i sagen kan lægges til grund, at hovedformålet med konstruktionen var at opnå denne afgiftsfordel. Højesteret har herved lagt vægt på navnlig de begivenhedsnære dokumenter, herunder revisions- og konsulentvirksomheden Ernst & Youngs notat af 14. marts 2008, GF Forsikrings interne notat af 19. marts 2008 og bestyrelsesmødereferatet fra den 27. marts 2008.

På denne baggrund finder Højesteret, at konstruktionen indebar et misbrug af reglerne på momsområdet.

Reaktionen mod misbruget

Som nævnt har SKAT tilsidesat selskabernes fællesregistrering, og spørgsmålet er, om SKAT har været berettiget til at gribe ind over for det konstaterede misbrug på denne måde.

Efter praksis fra EU-Domstolen påhviler det de nationale myndigheder at omdefinere de transaktioner, der indgår i et misbrug, med henblik på at retablere den situation, der ville have foreligget, hvis de transaktioner, der udgør dette misbrug, ikke var blevet foretaget.

Højesteret finder, at GF Forsikring og GF IT ikke kan støtte ret på den fordel, som fællesregistreringen indebærer, da fællesregistreringen indgår som et element i den konstruktion, som udgør misbrug. Heraf følger, at de transaktioner, der er foretaget mellem selskaberne under fællesregistreringen – herunder udlejningen af IT- og telefonisystemerne – omdefineres fra momsfrie interne transaktioner til at være momspligtige transaktioner mellem særskilte afgiftspligtige selskaber.

På den anførte baggrund tager Højesteret Skatteministeriets principale påstande 1-4 til følge, dog vedrørende påstand 1 således, at GF Forsikring og GF IT skal anerkende, at selskaberne ikke kan støtte ret på fællesregistreringen fra den 1. januar 2010.

Skatteministeriet har under sagen anerkendt, at GF Forsikring og GF IT "kan opnå fællesregistrering, når GF IT har udlejet det omhandlede system med moms til GF Forsikring i 5 år". Skatteministeriet har i den forbindelse bemærket, at den mulige momsfordel, der opnås efter en periode på 5 år, hvor der er betalt moms af lejeindtægterne, er så kraftigt begrænset, at en sådan fordel ikke kan karakteriseres som misbrug.

Højesteret har ikke grundlag for at tilsidesætte denne vurdering. GF Forsikring og GF IT må derfor uden ansøgning kunne støtte ret på fællesregistreringen med virkning fra den 1. oktober 2014, hvor der er forløbet 5 år, siden GF IT den 1. oktober 2009 påbegyndte udlejningen af IT-systemet til GF Forsikring med moms.

På denne baggrund tager Højesteret Skatteministeriets principale påstand 5 til følge med den ændring, at fællesregistreringen af GF Forsikring og GF IT får virkning fra den 1. oktober 2014 under forudsætning af, at selskaberne har angivet moms vedrørende udlejning af IT- og telefonisystemerne fra den 1. januar 2010 til den 30. september 2014.

Konklusion mv.

Højesteret tager herefter Skatteministeriets påstande til følge som nærmere anført nedenfor.

Det følger af det anførte, at fortolkningen af det EU-retlige misbrugsprincip eller retssikkerhedsprincip af betydning for denne sag efter Højesterets opfattelse ikke giver anledning til en sådan tvivl, at der er behov for at forelægge spørgsmål herom for EU-Domstolen.

Efter sagens udfald skal GF Forsikring og GF IT solidarisk betale sagsomkostninger for landsret og Højesteret med i alt 810.000 kr. til Skatteministeriet. Heraf

er 800.000 kr. til dækning af advokatudgift og 10.000 kr. til dækning af retsafgifter.

THI KENDES FOR RET:

GF Forsikring A/S og GF IT A/S skal anerkende, at de ikke kan støtte ret på fællesregistreringen af selskaberne med virkning fra den 1. januar 2010.

GF IT A/S skal til Skattestyrelsen efterbetale moms for perioden 1. januar 2010 til 30. september 2012 med samlet 14.977.868 kr. med rente fra den 23. januar 2019 samt tilbagebetale den til GF IT A/S efter Landsskatterettens afgørelse af 23. oktober 2018 (sagsnr. 13-0167008) udbetalte rentegodtgørelse med rente fra den 23. januar 2019.

GF Forsikring A/S skal til Skattestyrelsen efterbetale moms for perioden 1. januar 2010 til 30. september 2012 med samlet 78.000 kr. med rente fra den 23. januar 2019 samt tilbagebetale den til GF Forsikring A/S efter Landsskatterettens afgørelse af 23. oktober 2018 (sagsnr. 13-0167004) udbetalte rentegodtgørelse med rente fra den 23. januar 2019.

GF Forsikring A/S skal til Skattestyrelsen efterbetale moms for perioden 1. januar 2010 til 31. december 2010 med 136.235 kr. med rente fra den 23. januar 2019 samt tilbagebetale den til GF Forsikring A/S efter Landsskatterettens afgørelse af 23. oktober 2018 (sagsnr. 13-0177184) udbetalte rentegodtgørelse med rente fra den 23. januar 2019.

Skatteministeriet skal anerkende, at fællesregistreringen af GF Forsikring A/S og GF IT A/S får virkning fra den 1. oktober 2014 under forudsætning af, at selskaberne har angivet moms vedrørende udlejning af telefon- og TIA-systemet fra den 1. januar 2010 til den 30. september 2014.

I sagsomkostninger for landsret og Højesteret skal GF Forsikring A/S og GF IT A/S solidarisk betale 810.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte beløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse.

Sagsomkostningsbeløbet forrentes efter rentelovens § 8 a.