

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

20 juni 2013 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Zesde btw-richtlijn – Artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1 – Begrip ‚dienst‘ – Reclame- en kredietbemiddelingsdiensten – Vrijstellingen – Economische en commerciële realiteit van handelingen – Misbruik – Handelingen die enkel zijn bedoeld om belastingvoordeel te verkrijgen”

In zaak C-653/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 13 december 2011, ingekomen bij het Hof op 19 december 2011, in de procedure

Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs

tegen

Paul Newey, handelend onder de handelsnaam Ocean Finance,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (rapporteur) en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 maart 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- P. Newey, handelend onder de handelsnaam Ocean Finance, vertegenwoordigd door J. Ghosh, QC, E. Wilson en J. Bremner, barristers,
 - de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ossowski en L. Christie als gemachtigden, bijgestaan door O. Thomas, barrister,
 - Ierland, vertegenwoordigd door E. Creedon als gemachtigde, bijgestaan door A. Collins, SC,
 - de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. De Stefano, avvocato dello Stato,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en C. Soulay als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000 (PB L 269, blz. 44; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) en P. Newey, handelend onder de handelsnaam Ocean Finance (hierna: „Newey”), over de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die van toepassing is op reclamediensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Overeenkomstig artikel 299, lid 6, EG zijn de bepalingen van het EG-Verdrag op de Kanaaleilanden, waaronder Jersey, slechts van toepassing voor zover noodzakelijk ter verzekering van de toepassing van de regeling die voor deze eilanden is vastgesteld, met name bij Protocol nr. 3 betreffende de Kanaaleilanden en het eiland Man (PB L 1972, L 73, blz. 164), dat als bijlage is gehecht aan de akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor het Koninkrijk Denemarken, Ierland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de aanpassing van de verdragen (PB 1972, L 73, blz. 14). Aangezien dat protocol geen bepalingen betreffende de btw bevat, is het recht van de Unie inzake de btw niet van toepassing op het eiland Jersey.

4 In de vierde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt verklaard dat rekening dient te worden gehouden met het doel van de afschaffing van het belasting bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten, onder waarborging van de neutraliteit van het gemeenschappelijk stelsel van omzetbelasting met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten, opdat uiteindelijk een gemeenschappelijke markt tot stand wordt gebracht waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt.

5 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn is btw verschuldigd over „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

6 Overeenkomstig artikel 5, lid 1, van deze richtlijn wordt als „levering van een goed” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken en overeenkomstig artikel 6, lid 1, van deze richtlijn wordt als „dienst” beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

7 Artikel 9 van de Zesde richtlijn luidt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[...]

– diensten op het gebied van de reclame;

[...]

– bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten;

[...]

– diensten verricht door op naam en voor rekening van een ander handelende tussenpersonen, als zij bemiddelen bij de verlening van diensten als bedoeld sub e.

3. Teneinde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kunnen de lidstaten, voor de diensten als bedoeld in lid 2 , sub e, alsmede de verhuur van roerende lichamelijke zaken:

[...]

b) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden.”

8 In artikel 13 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, wordt bepaald onder „B. Overige vrijstellingen”:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

d) de volgende handelingen:

1. verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;
2. het bemiddelen bij en het aangaan van borgtochten en andere zekerheids- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend;

[...]"

9 Artikel 17, lid 2, van deze richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

- a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]"

10 Artikel 21 van deze richtlijn bepaalt:

„De [btw] is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

[...]

- b) door de belastingplichtige ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, of de voor btw-doeleinden in het binnenland geregistreerde ontvanger van een in artikel 28 ter, sub C, D, E, en F, bedoelde dienst, wanneer de dienst wordt verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige;

[...]"

Recht van het Verenigd Koninkrijk

11 Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding luidde Section 4(1) van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994) als volgt:

„Over alle leveringen van goederen of diensten die in het Verenigd Koninkrijk worden verricht, wordt btw geheven wanneer het gaat om een belastbare levering of dienst die een belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteit verricht.”

12 Section 5(2)(a) en (b) van deze wet bepaalde:

„(a) Als ‚levering van goederen’ of ‚dienst’ in de zin van deze wet worden beschouwd alle goederenleveringen of diensten, in welke vorm ook, tenzij zij niet onder bezwarende titel worden verricht;

(b) Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed is, maar die onder bezwarende titel wordt verricht [...]"

13 Section 7(10) van deze wet bepaalde:

„Een dienst wordt geacht te zijn verricht:

- (a) in het Verenigd Koninkrijk indien de dienstverrichter in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd, en
- (b) in een ander land (en niet in het Verenigd Koninkrijk) indien de dienstverrichter in dat andere land is gevestigd.”

14 Section 8(1) en (2) van deze wet bevatte een btw-verleggingsregeling voor diensten die vanuit een ander land dan het Verenigd Koninkrijk werden verstrekt:

„(1) Wanneer, onverminderd Subsection (3), de betrokken diensten:

- (a) worden verricht door een dienstverrichter die gelegen is in een ander land dan het Verenigd Koninkrijk, en
- (b) worden betrokken door een dienstontvanger die voor zijn bedrijfsuitoefening gelegen is in het Verenigd Koninkrijk,

treden de gevolgen uit hoofde van deze wet (met name wat betreft de heffing van btw over een dienst en het recht van een belastingplichtige op aftrek van voorbelasting) in als zou de dienstontvanger zelf de diensten in het Verenigd Koninkrijk in het kader van, of voor, zijn bedrijfsuitoefening hebben verricht en als zou dit een belastbare dienst zijn.

(2) Onder ‚relevante diensten’ in de zin van Section 8 worden verstaan de diensten zoals omschreven in Schedule 5 die geen diensten zijn als omschreven in Schedule 9.

(3) Diensten die overeenkomstig Subsection (1) worden beschouwd als zijnde verricht door de dienstontvanger, moeten niet in aanmerking worden genomen als door hem verrichte diensten voor de bepaling van zijn recht op aftrek van de voorbelasting krachtens Section 26(1).”

15 In Section 9 van de btw-wet van 1994 werd het begrip „gelegen zijn” („place of belonging”) voor een dienstontvanger gedefinieerd als volgt:

„(1) Subsection (2) is van toepassing teneinde voor een dienst te bepalen of de dienstverrichter gelegen is in een bepaald land en Subsections (3) en (4) zijn van toepassing [onverminderd enige bepaling van Section 8(6)] teneinde voor een dienst te bepalen of de dienstontvanger gelegen is in een bepaald land.

(2) De dienstverrichter wordt geacht in een land te zijn gelegen indien hij:

- (a) daar de zetel van zijn bedrijfsuitoefening en een andere vaste inrichting heeft en niet elders een dergelijke inrichting heeft, of
- (b) (in dat land of elders) geen dergelijke inrichting heeft, maar hij in dat land zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft, of
- (c) zowel in dat land als elders een dergelijke inrichting heeft en de inrichting die het meest direct met de dienst verband houdt, zich in dat land bevindt.

(3) Indien de dienst is verricht ten behoeve van een persoon die deze dienst betreft voor andere doeleinden dan zijn bedrijfsuitoefening, moet deze dienstontvanger worden geacht te zijn

gelegen in het land waar hij zijn gebruikelijke verblijfplaats heeft.

(4) Indien Subsection (3) niet van toepassing is, moet de dienstontvanger worden geacht te zijn gelegen in een land wanneer

(a) is voldaan aan een van de voorwaarden sub a en b van Subsection (2), of

(b) de dienstontvanger zowel in dat land als elders een inrichting als bedoeld in Subsection (2) heeft en zijn inrichting waar, of ten behoeve waarvan, de diensten het meest direct (zullen) worden gebruikt, zich in dat land bevindt.

(5) Alleen voor de toepassing van de onderhavige Section

(a) moet een persoon die in een land een activiteit via een filiaal of agentschap uitoefent, worden geacht in dat land een inrichting te hebben, en

(b) wordt voor een rechtspersoon onder „gebruikelijke verblijfplaats” verstaan de plaats waar hij volgens de wet is opgericht.”

16 Section 31 van de btw-wet van 1994 en Group 5 van Schedule 9 bepalen ter uitvoering van artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn dat onder meer diensten van „verlening van voorschotten of kredieten” en de daarmee samenhangende bemiddelingsdiensten van btw zijn vrijgesteld.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

17 Blijkens de verwijzingsbeslissing was Newey in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde tijdvak kredietbemiddelaar en was hij gevestigd te Tamworth (Verenigd Koninkrijk). De door Newey in het Verenigd Koninkrijk verrichte bemiddelingsdiensten waren overeenkomstig artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn van btw vrijgesteld. De reclamediensdiensten die ten behoeve van Newey in het Verenigd Koninkrijk werden verricht om potentiële kredietnemers aan te trekken, waren daarentegen aan btw onderworpen, zodat Newey de belasting die hij over de reclamekosten betaalde, niet kon recupereren.

18 Om deze niet-recupereerbare fiscale last te vermijden heeft Newey de vennootschap Alabaster (CI) Ltd (hierna: „Alabaster”) opgericht op het eiland Jersey, waarop de Zesde richtlijn niet van toepassing is, en hij heeft deze vennootschap het recht op gebruik van de handelsnaam Ocean Finance verleend. Newey was de enige aandeelhouder van deze vennootschap.

19 Alabaster stelde ten minste één persoon voltijds tewerk en had haar eigen directie, natuurlijke personen die op Jersey verbleven zonder enige directe ervaring in bemiddeling, die door Newey’s boekhouders waren voorgedragen of aangeworven en werden vergoed volgens het aantal uren dat zij voor Alabaster werkten.

20 Krachtens de statuten van Alabaster en de op Jersey geldende wetgeving waren deze directeuren aansprakelijk voor het beheer van deze vennootschap en oefenden zij alle daarmee verband houdende bevoegdheden uit. Newey was niet bij het beheer van Alabaster betrokken.

21 De bemiddelingsovereenkomsten werden rechtstreeks tussen de kredietgevers en Alabaster gesloten, zodat het bemiddelingsloon niet aan Newey, maar aan deze vennootschap werd betaald.

22 Alabaster behandelde de kredietaanvragen evenwel niet zelf, maar deed daartoe een beroep op de diensten van Newey, die overeenkomstig een onderaannemingsovereenkomst

(hierna: „dienstenovereenkomst”) werden verricht door zijn werknemers die hun activiteit te Tamworth uitoefenden. Deze overeenkomst bevatte een opsomming van de diensten die Newey moest verrichten, waaronder hoofdzakelijk alle taken in verband met de afhandeling van de kredietbemiddeling. Volgens deze overeenkomst had Newey ook de bevoegdheid om te onderhandelen over de voorwaarden van de tussen Alabaster en de kredietgevers gesloten overeenkomsten.

23 In ruil voor deze diensten ontving Newey een vergoeding van aanvankelijk 50 % en vervolgens 60 % van het brutobemiddelingsloon dat Alabaster voor elke lening onmiddellijk ontving, en daarenboven terugbetaling van onkosten.

24 In de praktijk namen potentiële kredietnemers in het Verenigd Koninkrijk rechtstreeks contact op met Newey's werknemers, die elk dossier behandelden en de kredietaanvragen die aan de kredietvoorwaarden voldeden, naar Jersey opstuurden voor goedkeuring door de directeurs van Alabaster. Doorgaans werd in één uur goedkeuring verleend en in feite werd geen enkele aanvraag geweigerd.

25 Aangezien reclame naar mogelijke kredietnemers toe absoluut noodzakelijk was voor de activiteit van kredietbemiddeling, vormden reclamekosten een aanzienlijk deel van de door Alabaster gedane uitgaven.

26 Volgens de verwijzende rechter werden de reclamediensten verricht door Wallace Barnaby & Associates Ltd (hierna: „Wallace Barnaby”), een van Alabaster onafhankelijke vennootschap die ook op Jersey was gevestigd en die daartoe een overeenkomst met Alabaster had gesloten. Wallace Barnaby betrok op haar beurt deze reclamediensten van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde reclamebureaus, onder meer van Ekay Advertising. Ingevolge de op Jersey geldende wetgeving waren de betalingen die Alabaster aan Wallace Barnaby voor deze diensten verrichtte, niet aan btw onderworpen.

27 Newey was niet gemachtigd om voor rekening van Alabaster reclamediensten te betrekken en was niet aansprakelijk voor de betaling van de diensten die Wallace Barnaby ten behoeve van Alabaster verrichtte. Niettemin was hij bevoegd om de inhoud van de reclame goed te keuren en in dit verband voerde hij gesprekken met een werknemer van Ekay Advertising die in het Verenigd Koninkrijk werkte. Na deze gesprekken deed deze werknemer aanbevelingen aan Wallace Barnaby.

28 Op haar beurt richtte Wallace Barnaby aanbevelingen tot de directeurs van Alabaster, die na ontvangst wekelijks bijeenkwamen om te beslissen over de geplande reclame-uitgaven. In de praktijk werd nooit een aanbeveling genegeerd.

29 De Commissioners zijn van oordeel dat voor de toepassing van de btw de betrokken reclamediensten aan Newey in het Verenigd Koninkrijk zijn verstrekt en dus daar belastbaar zijn en dat de kredietbemiddelingsdiensten door Newey in het Verenigd Koninkrijk zijn verricht.

30 Subsidiair stellen zij dat, indien Alabaster moet worden beschouwd als de ontvanger van de reclamediensten en de verrichter van de kredietbemiddelingsdiensten op Jersey, de met het oog op dat resultaat gesloten overeenkomsten in strijd zijn met het verbod van rechtsmisbruik, zoals geformuleerd door het Hof in het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609), en moeten worden geherkwalificeerd.

31 Bijgevolg hebben de Commissioners op 27 september 2005 jegens Newey een aanslag in de btw over het tijdvak van 1 juli 2002 tot en met 31 december 2004 gevestigd voor een bedrag van 10 707 075 Britse pond (GBP) teneinde van Newey de btw over de aan hem tijdens die

periode verstrekte reclamediensten te recupereren.

32 Newey stelt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kredietbemiddelingsdiensten vanuit Jersey door Alabaster zijn verstrekt en dat Alabaster de ontvanger van de reclamediensten was. Hij voegt daaraan toe dat het verbod van rechtsmisbruik niet van toepassing is wanneer de diensten door een buiten de Europese Unie gevestigde persoon worden verricht ten behoeve van een andere buiten de Unie gevestigde persoon.

33 Dus heeft Newey beroep tegen deze aanslag ingesteld bij het First-tier Tribunal (Tax Chamber), dat het beroep bij beslissing van 23 april 2010 heeft toegewezen.

34 Volgens deze rechterlijke instantie werd de kredietbemiddelingsactiviteit door Alabaster uitgeoefend via de door Newey verstrekte diensten en overeenkomstig de dienstenovereenkomst. Bijgevolg kon Alabaster niet als een „brievenbusvennootschap” worden beschouwd.

35 Voorts was het First-tier Tribunal (Tax Chamber) van oordeel dat Alabaster aan de kredietgevers de betrokken kredietbemiddelingsdiensten had verstrekt en de ontvanger van de reclamediensten was. Noch tussen Newey en de kredietgevers noch tussen Newey en Wallace Barnaby waren rechtstreekse handelingen onder bezwarende titel verricht. Hoewel Alabaster voornamelijk een belastingvoordeel wenste te verkrijgen, was er volgens deze rechterlijke instantie geen sprake van misbruik, aangezien de constructie waarbij Alabaster betrokken was, niet in strijd was met de doelstelling van de Zesde richtlijn.

36 De Commissioners hebben hoger beroep tegen die uitspraak ingesteld bij het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 Daarop heeft het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Welk belang dient de nationale rechter, in een situatie als de onderhavige, bij de vaststelling wie met het oog op de heffing van btw geacht moet worden de dienst te hebben verricht, toe te kennen aan overeenkomsten? Zijn inzonderheid de contractuele bepalingen doorslaggevend voor deze vaststelling?

2) Indien de contractuele bepalingen niet doorslaggevend zijn, onder welke omstandigheden dient de nationale rechter dan, in een situatie als de onderhavige, aan deze bepalingen voorbij te gaan?

3) In hoeverre is, in een situatie als de onderhavige, inzonderheid van belang of:

a) de persoon die contractueel gezien de dienst verricht, geheel wordt gecontroleerd door een andere persoon;

b) een andere persoon dan de persoon die de overeenkomst sluit, beschikt over de zakelijke deskundigheid, handelsbetrekkingen en ervaring;

c) alle of de meeste doorslaggevende aspecten van de dienst worden verricht door een andere persoon dan de persoon die de overeenkomst sluit;

d) het commerciële risico van financiële verliezen of verlies van goede naam ten gevolge van de dienst berust bij een andere persoon dan de persoon die de overeenkomsten sluit;

e) de persoon die contractueel gezien de dienst verricht, voor die dienst noodzakelijke essentiële onderdelen uitbesteedt aan een persoon onder wiens controle de eerste persoon staat,

en in de uitbestedingsvoorwaarden bepaalde commerciële aspecten ontbreken?

4) Dient de nationale rechter in omstandigheden als de onderhavige voorbij te gaan aan de contractuele bepalingen?

5) Indien de vierde vraag ontkennend wordt beantwoord, leiden afspraken zoals in casu aan de orde er dan toe dat in strijd met het door de Zesde richtlijn beoogde doel, een belastingvoordeel wordt toegekend in de zin van punten 74 tot en met 86 van het arrest [Halifax e.a., reeds aangehaald]?

6) Indien de vijfde vraag bevestigend wordt beantwoord, hoe dienen afspraken in een situatie als de onderhavige dan te worden geherkwalificeerd?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste tot en met vierde vraag

38 Met zijn eerste tot en met vierde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de contractuele bepalingen doorslaggevend zijn bij de vaststelling wie de verrichter en de ontvanger zijn van een „dienst” in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, en zo niet onder welke omstandigheden deze bepalingen kunnen worden geherkwalificeerd.

39 Van meet af aan zij eraan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk btw-stelsel invoert dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 48).

40 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn is btw verschuldigd over „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”. Met betrekking tot meer bepaald het begrip dienst heeft het Hof meermaals geoordeeld dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht, en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 16 en aangehaalde rechtspraak).

41 Tevens volgt uit de rechtspraak van het Hof dat het begrip dienst een objectief begrip is en onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen wordt toegepast, zonder dat de belastingdienst moet onderzoeken wat de bedoeling van de belastingplichtige is (zie in die zin arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punten 56 en 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Aangaande inzonderheid het belang van de contractuele bepalingen bij de kwalificatie van een handeling als belastbare handeling, is het rechtspraak van het Hof dat de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (zie in die zin arrest van 7 oktober 2010, Loyalty Management UK en Baxi Group, C-53/09 en C-55/09, Jurispr. blz. I-9187, punten 39 en 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Aangezien de contractuele bepalingen normaliter de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeven, vormen zij, omwille van de rechtszekerheid, een in aanmerking te

nemen factor teneinde te bepalen wie de verrichter en de ontvanger zijn van een „dienst” in de zin van artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

44 Toch kan blijken dat bepaalde contractuele bepalingen de economische en commerciële realiteit van de handeling soms niet geheel weergeven.

45 Dat is met name het geval wanneer blijkt dat deze contractuele bepalingen een zuiver kunstmatige constructie vormen die niet beantwoordt aan de economische en commerciële realiteit van de handelingen.

46 Het Hof heeft immers meermaals geoordeeld dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doelstelling is die door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd (zie arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 71 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en dat het verbod van misbruik het verbod met zich meebrengt van zuiver kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit en alleen bedoeld zijn om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie arresten van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punt 28; 27 oktober 2011, Tanoarch, C-504/10, Jurispr. blz. I-10853, punt 51, en 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 35).

47 In het hoofdgeding wordt niet betwist dat Alabaster formeel, overeenkomstig de contractuele bepalingen aan de kredietgevers de kredietbemiddelingsdiensten heeft verstrekt en de ontvanger was van de door Wallace Barnaby verrichte reclamediensten.

48 Gelet op de economische realiteit van de handelsbetrekkingen tussen, enerzijds, Newey, Alabaster en de kredietgevers, en anderzijds Newey, Alabaster en Wallace Barnaby, zoals die blijkt uit de verwijzingsbeslissing en met name uit de feiten die het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) in de derde vraag heeft vermeld, kan niet worden uitgesloten dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten daadwerkelijk in het Verenigd Koninkrijk voor de doeleinden van Newey zijn gebruikt en benut.

49 Het is de taak van de verwijzende rechter om op basis van een globale beoordeling van de omstandigheden van het hoofdgeding na te gaan of de contractuele bepalingen de economische realiteit waarheidsgetrouw weergeven en of Newey, in plaats van Alabaster, de daadwerkelijke verrichter van de betrokken kredietbemiddelingsdiensten en ontvanger van de door Wallace Barnaby verrichte reclamediensten was.

50 Is dat het geval, dan moeten deze contractuele bepalingen zodanig worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de handelingen die dit misbruik vormen (zie in die zin arrest Halifax e.a., reeds aangehaald, punt 98).

51 Wanneer in casu de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de betrokken handelingen, mochten die naar het oordeel van de verwijzende rechter misbruik vormen, dan zouden met name de dienstovereenkomst en de reclameovereenkomsten tussen Alabaster en Wallace Barnaby niet aan de Commissioners kunnen worden tegengeworpen, zodat de Commissioners op goede grond kunnen aannemen dat Newey de daadwerkelijke verrichter van de kredietbemiddelingsdiensten en ontvanger van de reclamediensten was.

52 Gelet op een en ander dient op de eerste tot en met de vierde vraag te worden geantwoord dat de contractuele bepalingen weliswaar een in aanmerking te nemen factor vormen, maar niet doorslaggevend zijn bij de vaststelling wie de verrichter en de ontvanger zijn van een „dienst” in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. Aan de contractuele bepalingen kan met name worden voorbijgegaan wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële

realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen die geen verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen, hetgeen de nationale rechter moet beoordelen.

Vijfde en zesde vraag

53 Gelet op het antwoord op de eerste tot en met de vierde vraag hoeven de vijfde en de zesde vraag van de verwijzende rechter niet te worden beantwoord.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

De contractuele bepalingen vormen weliswaar een in aanmerking te nemen factor, maar zijn niet doorslaggevend bij de vaststelling wie de verrichter en de ontvanger zijn van een „dienst” in de zin van de artikelen 2, punt 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000. Aan de contractuele bepalingen kan met name worden voorbijgegaan wanneer blijkt dat zij niet de economische en commerciële realiteit weergeven, maar een zuiver kunstmatige constructie vormen die geen verband met de economische realiteit houdt en alleen bedoeld is om een belastingvoordeel te verkrijgen, hetgeen de nationale rechter moet beoordelen.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.