

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

3 september 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 11, C, lid 1, eerste alinea – Rechtstreekse werking – Verlaging van de maatstaf van heffing – Verrichting van twee handelingen betreffende dezelfde goederen – Leveringen van goederen – Auto's die op grond van een huurkoopovereenkomst worden verkocht, teruggenomen en openbaar wederverkocht – Rechtsmisbruik”

In zaak C-589/12,

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 10 december 2012, ingekomen bij het Hof op 14 december 2012, in de procedure

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

GMAC UK plc,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 december 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- GMAC UK plc, vertegenwoordigd door R. Cordara, QC,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Beeko als gemachtigde, bijgestaan door K. Lasok, QC,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, A. Cordewener 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 artikel 11, C, lid 1,

eerste alinea, 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; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) en GMAC UK plc (hierna: „GMAC”) over de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over leveringen die GMAC heeft verricht ter uitvoering van autohuurkoopovereenkomsten.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn, betreffende de maatstaf van heffing van de btw in het binnenland, bepaalde:

„1. De maatstaf van heffing is:

a) voor [...] goederenleveringen en diensten [...]: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]”

4 Artikel 11, C, „Diversen”, van de Zesde richtlijn bepaalde in lid 1:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten evenwel van deze regel afwijken.”

Recht van het Verenigd Koninkrijk

5 Blijkens de verwijzingsbeslissing bevatte de wetgeving tot omzetting van artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn twee reeksen bepalingen. De eerste reeks was van toepassing in geval van vermindering van de tegenprestatie, terwijl de tweede reeks gold in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling waarbij een vermindering van de btw, zijnde een ontheffing wegens oninbare schuldvordering, werd toegekend.

De nationale bepalingen bij vermindering van de tegenprestatie

6 Sedert 1995 waren deze bepalingen vervat in Regulation 38, gelezen in samenhang met Regulation 24, van de VAT Regulations 1995 (regeling van 1995 voor de boeking en registratie van de btw). In geval van vermindering van de tegenprestatie voor een levering waarin de btw al was begrepen, moest de belastingplichtige zijn btw-boekhouding aanpassen door voor het betrokken btw-bedrag een negatieve boeking te verrichten. In deze context werd een vermindering van de tegenprestatie slechts erkend wanneer deze was bewezen door een creditnota of een soortgelijk document. Voor de periode van 1990 tot 1995 golden analoge regels.

De nationale bepalingen bij oninbare schuldvordering

7 Voor leveringen die waren verricht tussen 2 oktober 1978 en 26 juli 1990 gold de „oude regeling” voor de ontheffing wegens oninbare schuldvordering. Voor leveringen tussen 1 april 1989 en 19 maart 1997 kon ingevolge de „nieuwe regeling” een verzoek om ontheffing worden ingediend. Voor leveringen die waren verricht in het overlappende tijdvak, zijnde tussen 1 april 1989 en 26 juli 1990, kon ingevolge de ene dan wel de andere regeling een verzoek worden ingediend.

– Oude regeling

8 De oude regeling werd ingevoerd bij Section 12 van de Finance Act 1978 (financieringswet van 1978) en voortgezet in Section 22 van de Value Added Tax Act 1983 (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde van 1983; hierna: „VATA 1983”).

9 Section 22 VATA 1983 bepaalt:

„(1) Wanneer

(a) een persoon goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht in ruil voor een geldelijke tegenprestatie en de belasting over deze goederenlevering of dienst in rekening heeft gebracht en voldaan, en

(b) de persoon die de tegenprestatie nog geheel of gedeeltelijk moet betalen, insolvent is geworden,

dan heeft eerstbedoelde persoon, onder voorbehoud van het bepaalde in Subsection (2) en Subsection (3), op bij de Commissioners ingediend verzoek recht op teruggave van de in rekening te brengen btw volgens het nog uitstaande bedrag.

(2) Er bestaat geen recht op teruggave uit hoofde van deze Section, tenzij

(a) tijdens de insolventieprocedure het bedrag van de schuldvordering is komen vast te staan en dit aldus bewezen bedrag overeenstemt met het nog uitstaande bedrag van de tegenprestatie, verminderd met het bedrag van de vordering;

(b) de waarde van de prestatie niet meer bedraagt dan de vrijemarktwaarde ervan, en

(c) met betrekking tot een goederenlevering de eigendom van de goederen is overgegaan op de ontvanger van de goederen [...].”

10 Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing werd een persoon ingevolge Section 22 VATA 1983 voor de toepassing van deze Section als insolvent beschouwd wanneer hij failliet was verklaard of in het kader van een faillissementsprocedure een rechterlijke uitspraak was gewezen in verband met het beheer van zijn vermogen. Een vennootschap werd als insolvent beschouwd wanneer zij in vrijwillige of gedwongen vereffening ging en „uit de omstandigheden bleek dat de vennootschap niet in staat was haar schulden te betalen”.

– Nieuwe regeling

11 Bij Section 11 van de Finance Act 1990 (financieringswet van 1990) werd de oude regeling ingetrokken en werd de nieuwe regeling ingevoerd voor leveringen van na 26 juli 1990.

12 De nieuwe regeling gold voor leveringen van na 1 april 1989 en is voortgezet in Section 36

van de Value Added Tax Act 1994 (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde van 1994), waarin is bepaald:

„(1) Subsection (2) infra is van toepassing wanneer:

(a) een persoon goederen heeft geleverd of diensten heeft verricht in ruil voor een geldelijke tegenprestatie en de belasting over deze goederenlevering of dienst in rekening heeft gebracht en voldaan,

(b) de tegenprestatie voor deze handeling in zijn boekhouding geheel of gedeeltelijk is afgeschreven als oninbare schuldvordering, en

(c) een periode van zes maanden [in plaats van een periode van twee jaar op grond van Section 11 van de financieringswet van 1990] (te rekenen vanaf de datum van verrichting van de handeling) is verstreken.

(2) Onder voorbehoud van hetgeen hierna in deze Section is bepaald en de krachtens deze Section vastgestelde bepalingen heeft een persoon op bij de Commissioners ingediend verzoek recht op teruggave van het bedrag van de in rekening te brengen btw volgens het nog uitstaande bedrag.

[...]

(4) Er bestaat geen recht op teruggave uit hoofde van Subsection (2), tenzij

(a) de waarde van de prestatie niet meer bedraagt dan de vrijemarktwaarde ervan, en

(b) met betrekking tot een goederenlevering de eigendom van de goederen is overgegaan op de ontvanger van de goederen of een persoon die van, door of voor deze persoon het eigendomsrecht heeft verkregen.

[...]”

Besluit van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde over wagens

13 Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland stond verminderingen van de btw over de verkoop van tweedehandswagens toe onder in wezen identieke voorwaarden in latere wettelijke regelingen, waaronder de Value Added Tax (Cars) Order 1992 (besluit van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde over wagens; hierna: „Cars Order”).

14 Volgens Regulation 8 van de Cars Order moest een autohandelaar bij de verkoop van een tweedehandswagen btw in rekening brengen over een maatstaf van heffing die gelijk was aan zijn winstmarge.

15 Regulation 4 van de Cars Order bevatte evenwel een specifieke regeling voor de wederverkoop van door de verkoper teruggenomen wagens:

„(1) Elk van de hierna beschreven handelingen wordt noch als een goederenlevering noch als een dienst beschouwd:

(a) De overdracht van een gebruikt motorvoertuig door een persoon die dit motorvoertuig terug in zijn bezit heeft gekregen op grond van een financieringsovereenkomst, zo het voertuig zich in dezelfde staat bevindt als waarin het zich bevond bij de terugname [...].”

Hoofding en prejudiciële vragen

16 GMAC is een btw-plichtige vennootschap die met name actief is in de huurkoop van auto's.

17 Bij een huurkoop kiest een gebruiker een auto bij een autohandelaar en vraagt hem om een particuliere financiering. Daarop wordt hij doorverwezen naar een huurkoopmaatschappij, zoals GMAC. Wanneer de drie partijen een akkoord bereiken, verkoopt de autohandelaar de auto aan de huurkoopmaatschappij, die daarop de auto aan de eindgebruiker levert op grond van een huurkoopovereenkomst.

18 De verkoop van de auto door de autohandelaar aan GMAC is aan de btw onderworpen tegen het normale tarief. Ook de levering van de auto door GMAC aan de eindgebruiker op grond van de huurkoopovereenkomst is aan de btw onderworpen tegen het normale tarief. Bij wanprestatie van de huurkoper neemt GMAC de auto terug in bezit en wordt die openbaar verkocht. De verkoopopbrengst wordt verrekend met het saldo van de door de huurkoper nog verschuldigde maandelijkse afbetalingen.

19 De levering van een auto op grond van een huurkoopovereenkomst werd voor de toepassing van de btw beschouwd als een goederenlevering. De btw werd verschuldigd op het tijdstip van de levering van de auto door GMAC aan de eindgebruiker over het verschuldigde totaalbedrag, met uitzondering van de financiële kosten. Wanneer de auto naderhand werd teruggenomen en openbaar verkocht, werd deze openbare verkoop overeenkomstig Regulation 4 van de Cars Order als een goederenlevering noch als een dienst beschouwd.

20 De Commissioners hadden steeds aanvaard dat bij minnelijke ontbinding van een huurkoopovereenkomst voor een auto die werd doorverkocht, Regulation 38 van de VAT Regulations 1995 van toepassing was, zodat moest worden aangenomen dat GMAC de huurkoop had verricht in ruil voor een tegenprestatie verminderd met de opbrengst van de wederverkoop. Tot aan de uitspraak van de High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk) in zaak C&E Commissioners/GMAC (2004), hadden zij echter niet aanvaard dat diezelfde regeling gold wanneer als gevolg van onvermogen van de huurkoper de auto door GMAC werd teruggenomen en openbaar wederverkocht.

21 Sinds deze uitspraak is Regulation 38 van de VAT Regulations 1995 ook van toepassing wanneer als gevolg van een wanprestatie van de huurkoper de auto door GMAC openbaar wordt wederverkocht. De High Court of Justice heeft tevens geoordeeld dat ook de Cars Order van toepassing is, zodat GMAC de btw over de opbrengst van de openbare verkoop niet moest voldoen. In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat de gezamenlijke toepassing van deze bepalingen een „meevaller” oplevert, zodat uiteindelijk minder btw verschuldigd is dan wanneer de Zesde richtlijn correct zou zijn omgezet.

22 Daarop heeft GMAC een nieuwe procedure aangespannen, eveneens voor de periode van 1978 tot 1997 en volledig op basis van de rechtstreekse werking van de Zesde richtlijn. De vordering van GMAC ziet voortaan op het deel van de tegenprestatie voor de levering van de auto aan de gebruiker dat onbetaald is gebleven wegens onvermogen. Dat bedrag vormt geen prijsvermindering in de zin van artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Het gaat om een gedeeltelijke niet-betaling in de zin van deze bepaling, namelijk een oninbare schuldvordering.

23 Bij brief van 20 februari 2006 heeft GMAC dus verzocht om een ontheffing wegens oninbare schuldvordering voor de periode van 1978 tot 1997, als gevolg van de ontbinding van autohuurkoopovereenkomsten met gebruikers wegens niet-betaling van de overeengekomen

verkoopprijs. Bij beslissing van 18 juli 2006 hebben de Commissioners dit verzoek afgewezen.

24 Het First-tier Tribunal (Tax Chamber) heeft het beroep van GMAC tegen deze beslissing toegewezen op grond dat de wettelijke voorwaarden om voor een ontheffing in aanmerking te komen onverenigbaar waren met het Unierecht en de verzoeken van GMAC om ontheffing wegens oninbare schuldvordering geen met het Unierecht strijdige verstoring van of gebrek aan fiscale neutraliteit met zich meebrachten.

25 In hoger beroep is het Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) daarentegen van oordeel dat de gezamenlijke toepassing van Regulation 38 van de VAT Regulations 1995, zoals uitgelegd in de beslissing van de High Court of Justice in zaak C&E Commissioners/GMAC (2004), en van de Cars Order geen daadwerkelijke toepassing van de Zesde richtlijn vormt omdat dit resulteert in een overmatige verlichting van de btw-last die niet te verzoenen is met de doelstelling van deze richtlijn en dus in strijd is met het Unierecht.

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

„1) In hoeverre heeft een belastingplichtige met betrekking tot twee handelingen die dezelfde goederen betreffen het recht om (i) zich met betrekking tot de ene handeling te beroepen op de rechtstreekse werking van een bepaling van de [Zesde richtlijn], en (ii) zich met betrekking tot de andere handeling te beroepen op het nationale recht, indien dat globaal gezien leidt tot een fiscaal resultaat dat noch het nationale recht, noch de [Zesde richtlijn] teweegbrengt of beoogt teweeg te brengen, wanneer zij afzonderlijk op deze twee handelingen worden toegepast?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag luidt dat de belastingplichtige dit recht in bepaalde omstandigheden niet (of slechts in beperkte mate) heeft, om welke omstandigheden gaat het dan en welk verband moet dan meer in het bijzonder tussen de twee handelingen bestaan opdat sprake zou zijn van dergelijke omstandigheden?

3) Is het voor de beantwoording van de eerste twee vragen van belang of de nationale behandeling van één handeling wel of juist niet in overeenstemming is met de [Zesde richtlijn]?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag

27 Met zijn eerste en derde vraag, die samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat in omstandigheden als in het hoofdgeding een belastingplichtige kan verbieden zich voor een handeling op de rechtstreekse werking van deze bepaling te beroepen op grond dat hij zich op bepalingen van nationaal recht kan beroepen voor een andere handeling betreffende dezelfde goederen en bij gezamenlijke toepassing van deze bepalingen globaal gezien een fiscaal resultaat ontstaat dat noch het nationaal recht, noch de Zesde richtlijn, indien afzonderlijk toegepast op deze handelingen, teweegbrengt of beoogt teweeg te brengen.

28 De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af of het enig verschil uitmaakt of het op laatstbedoelde handeling toepasselijke nationale recht in overeenstemming is met de Zesde richtlijn.

29 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn,

voor de nationale rechter tegenover de staat op die bepalingen beroepen, hetzij wanneer deze heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij wanneer hij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (arrest Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Een Unierechtelijke bepaling is onvoorwaardelijk wanneer zij een verplichting oplegt die aan geen enkele voorwaarde is gebonden en die voor haar uitvoering of werking niet afhangt van een handeling van de instellingen van de Unie of van de lidstaten (arrest Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn definieert de gevallen waarin de lidstaten de maatstaf van heffing onder de voorwaarden die zij zelf vaststellen, moeten verlagen. Zo dwingt deze bepaling de lidstaten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde btw, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt (arrest Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, punt 16).

32 Dit artikel laat de lidstaten dus weliswaar een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van de noodzakelijke maatregelen ter bepaling van het bedrag van de verlaging, maar dit neemt niet weg dat de verplichting om de maatstaf van heffing in de in dit artikel bedoelde gevallen te verlagen nauwkeurig en onvoorwaardelijk is. Deze bepaling voldoet dus aan de voorwaarden om rechtstreekse werking te hebben (arrest Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, punt 34).

33 Zoals de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft uiteengezet, zijn de aan het Hof gestelde vragen gerezen doordat in het hoofdgeding de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk van oordeel was dat de belastingplichtige niet tegelijk aanspraak kon maken op een „meevaller” en op het bepaalde in artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn met name omdat bij gezamenlijke toepassing van Regulation 38 van de VAT Regulations 1995, van de Cars Order en van deze richtlijn globaal gezien een fiscaal resultaat ontstaat dat noch het nationaal recht, noch deze richtlijn, indien afzonderlijk toegepast op deze handelingen, teweegbrengt of beoogt teweeg te brengen.

34 Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt, in een situatie als in het hoofdgeding, de aan de eindgebruiker in rekening gebrachte en aan de belastingdienst verschuldigde btw niet berekend over de tegenprestatie die de belastingplichtige in ruil voor de goederenleveringen daadwerkelijk ontvangt. De rechtstreekse werking is evenwel geen Unierechtelijk beginsel dat kan worden aangewend om een resultaat te krijgen dat tegengesteld is aan wat met de richtlijn wordt beoogd. Deze regering is derhalve van mening dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op het nationale recht voor de ene handeling en op de rechtstreekse werking van artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn voor de andere handeling.

35 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

36 Zoals blijkt uit punt 32 van het onderhavige arrest, heeft artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn immers rechtstreekse werking zodat, in omstandigheden als in het hoofdgeding, het antwoord op de vraag of een belastingplichtige zoals GMAC, na levering van een goed ter uitvoering van een huurkoopovereenkomst, het in deze bepaling toegekende recht heeft op verlaging van de maatstaf van heffing, afhangt van de omstandigheid dat de klanten van GMAC hun betaalverplichting op grond van die overeenkomst geheel of gedeeltelijk niet nakomen.

37 Deze bepaling is weliswaar de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat

tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Toch blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat als de openbare verkoop van de van de huurkoper teruggenomen auto naar nationaal recht niet van btw zou zijn vrijgesteld, de voor elke handeling ontvangen tegenprestatie aan de heffing van btw zou zijn onderworpen. De maatstaf van heffing zou alsdan gelijk zijn aan de door de huurkoper en de door de koper bij de openbare verkoop betaalde bedragen. Daardoor zou de maatstaf van heffing, overeenkomstig het in het vorige punt van dit arrest in herinnering gebrachte beginsel, overeenkomen met de door GMAC werkelijk ontvangen tegenprestatie.

39 Evenwel zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof dat een lidstaat die door een richtlijn voorgeschreven uitvoeringsmaatregelen niet tijdig heeft getroffen, de niet-nakoming van de krachtens de richtlijn op hem rustende verplichtingen niet aan particulieren kan tegenwerpen (zie met name arrest *Rieser Internationale Transporte*, C?157/02, EU:C:2004:76, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Bijgevolg kan de omstandigheid dat de openbare verkoop van de auto naar nationaal recht niet werd aangemerkt als een goederenlevering of een dienst, in fine niet ertoe leiden dat de belastingplichtige het recht verliest op verlaging van de maatstaf van heffing in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van de prijs, overeenkomstig artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

41 Bovendien zij eraan herinnerd dat volgens het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente fundamentele beginsel, dat voortvloeit uit artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301), en uit artikel 2 van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie btw verschuldigd is, onder aftrek van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (zie met name arresten *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, punt 29, en *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, punt 37).

42 Bijgevolg moet in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling het bedrag van de maatstaf van heffing van de autohuurkoopovereenkomst worden afgestemd op de tegenprestatie die de belastingplichtige op grond van die overeenkomst daadwerkelijk ontvangt. De door deze belastingplichtige ontvangen tegenprestatie die een derde heeft voldaan op grond van een andere handeling, in casu de openbare verkoop van de door de huurkoper terugggegeven auto, is van geen invloed op de conclusie dat deze belastingplichtige zich in het kader van de huurkoopovereenkomst kan beroepen op de rechtstreekse werking van artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

43 Uit het voorgaande volgt dat de vraag of het op de openbare verkoop toepasselijke nationale recht in overeenstemming is met de Zesde richtlijn, niet relevant is om uit te maken of een belastingplichtige als GMAC de rechten die hij ontleent aan artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, op goede grond kan doen gelden.

44 De regering van het Verenigd Koninkrijk voert bovendien aan dat een selectief beroep op de rechtstreekse werking van deze bepaling teneinde een situatie af te dwingen waarin het door de betrokken wetgeving beoogde resultaat niet wordt bereikt, misbruik uitmaakt.

45 In dit verband dient te worden opgemerkt dat het Hof in de punten 74 en 75 van het arrest *Halifax e.a.* (C?255/02, EU:C:2006:121) met name heeft geoordeeld dat voor de vaststelling van misbruik op btw-gebied de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de

voorwaarden die worden opgelegd door de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe moeten leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend en uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken handelingen uitsluitend erin bestaat dat belastingvoordeel te verkrijgen.

46 Het staat aan de nationale rechter om, in overeenstemming met de bewijsregels van het nationale recht en voor zover de doeltreffendheid van het Unierecht niet wordt aangetast, na te gaan of in het hoofdgeding sprake is van de essentiële bestanddelen van misbruik. Het Hof kan echter in zijn prejudiciële beslissing in voorkomend geval preciseringen geven teneinde de nationale rechterlijke instantie bij haar uitlegging te leiden (zie met name arrest Halifax e.a., EU:C:2006:121, punten 76 en 77 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Opgemerkt zij dat zo – zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk aangeeft – het door de Zesde richtlijn beoogde doel niet kan worden bereikt, dit het gevolg is van een „meevaller” die uitsluitend het resultaat is van de toepassing van het nationale recht. Zoals blijkt uit punt 38 van het onderhavige arrest ontstaat het betrokken belastingvoordeel in wezen uit de uit Regulation 4 van de Cars Order voortvloeiende niet-belasting van de openbare verkoop van de bij de huurkoper teruggenomen auto.

48 Bovendien heeft het Hof geoordeeld dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een aantal factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het objectieve btw-stelsel. Wanneer een belastingplichtige kan kiezen tussen verschillende handelingen, heeft hij immers het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft (zie arrest RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Gelet op de voorgaande overwegingen dient op de eerste en de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een lidstaat een belastingplichtige niet kan verbieden zich voor een handeling op de rechtstreekse werking van deze bepaling te beroepen op grond dat hij zich op bepalingen van nationaal recht kan beroepen voor een andere handeling betreffende dezelfde goederen en bij gezamenlijke toepassing van deze bepalingen globaal gezien een fiscaal resultaat ontstaat dat noch het nationaal recht, noch de Zesde richtlijn, indien afzonderlijk toegepast op deze handelingen, teweegbrengt of beoogt teweeg te brengen.

Tweede vraag

50 Gelet op het antwoord op de eerste en de derde vraag behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

51 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, 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, moet aldus worden uitgelegd dat in omstandigheden als in het hoofdgeding een lidstaat een belastingplichtige niet kan verbieden zich voor een handeling

op de rechtstreekse werking van deze bepaling te beroepen op grond dat hij zich op bepalingen van nationaal recht kan beroepen voor een andere handeling betreffende dezelfde goederen en bij gezamenlijke toepassing van deze bepalingen globaal gezien een fiscaal resultaat ontstaat dat noch het nationaal recht, noch de Zesde richtlijn (77/388), indien afzonderlijk toegepast op deze handelingen, teweegbrengt of beoogt teweeg te brengen.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.