

Zaak C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

en

Goldsborough Developments Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise

[verzoek van de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, om een prejudiciële beslissing]

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 10, lid 2 – Verschuldigdheid van BTW – Betaling van voorschotten – Vooruitbetalingen voor toekomstige leveringen van farmaceutische producten en prothesen”

Conclusie van advocaat-generaal M. Poiares Maduro, zie zaak C-255/02

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 21 februari 2006

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastbaar feit en verschuldigdheid van belasting

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 10, lid 2, tweede alinea)

Artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, bepaalt als uitzondering op de in de eerste alinea van dit lid gegeven regel dat indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag. Vooruitbetalingen van een forfaitair bedrag voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet benutte vooruitbetalingen, vallen niet binnen de werkingssfeer van genoemde bepaling.

Voor het verschuldigd worden van de belasting in het geval van vooruitbetaling zonder dat de levering of de dienstverrichting nog heeft plaatsgevonden, moeten immers alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds bekend zijn, en moeten dus in het bijzonder de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven.

(cf. punten 45, 48, 51 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

21 februari 2006 (*)

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 10, lid 2 – Verschuldigd worden van BTW – Vooruitbetaling – Vooruitbetalingen voor toekomstige leveringen van farmaceutische producten en prothesen”

In zaak C-419/02,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), bij beschikking van 8 november 2002, ingekomen bij het Hof op 20 november 2002, in de procedure

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schieman, J. Makarczyk, kamerpresidenten, S. von Bahr (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: K. Sztranc, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 november 2004,

gelet op de opmerkingen van:

- BUPA Hospitals Ltd en Goldsborough Developments Ltd, vertegenwoordigd door R. Venables, QC, bijgestaan door T. Lyons, barrister, geïnstrueerd door D. Garcia, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Caudwell als gemachtigde, bijgestaan door C. Vajda, QC,
- Ierland, vertegenwoordigd door D. J. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door A. M. Collins, SC,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als

gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 april 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, 10, lid 2, en 17 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 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een beroep van BUPA Hospitals Ltd (hierna: „BUPA Hospitals”) en Goldsborough Developments Ltd (hierna: „Goldsborough Developments”), twee vennootschappen van het BUPA-concern, tegen de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners”) over de weigering van laatstgenoemden om de door BUPA Hospitals en door Goldsborough Developments toegepaste aftrek van 17,5 miljoen GBP (ongeveer 26,2 miljoen EUR) toe te staan uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW”) die als voorbelasting was voldaan over de vooruitbetalingen voor toekomstige, door twee andere vennootschappen van het BUPA-concern te verrichten leveringen.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt aan BTW de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

4 Krachtens artikel 4, lid 1, van deze richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht. Het begrip „economische activiteiten” is in lid 2 omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter omvattend, en met name de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

5 Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn preciseert:

„Onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, kan elke lidstaat personen die in het binnenland gevestigd zijn en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”

6 Volgens 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”.

7 Artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„1. a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, sub b, en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben.

Indien evenwel vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

In afwijking van het voorgaande kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt:

- uiterlijk bij de uitreiking van de factuur of van het als zodanig dienst doende document, of
- uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of,
- wanneer de factuur of het als zodanig dienst doende document niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.”

8 Artikel 13, A, lid 1, sub b tot en met e, van genoemde richtlijn bepaalt dat de lidstaten voor bepaalde activiteiten in de sector van de medische dienstverlening vrijstelling verlenen.

9 Artikel 17, lid 1, van deze richtlijn preciseert dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”.

10 Artikel 17, lid 2, sub a, bepaalt:

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

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten”.

11 Ingevolge artikel 28, lid 2, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn kunnen gedurende de in artikel 28 terdecies bedoelde overgangsperiode „de op 1 januari 1991 bestaande vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting en verlaagde tarieven die onder het in artikel 12, lid 3, gestelde minimum voor de verlaagde tarieven liggen, die in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en die voldoen aan de voorwaarden in het laatste streepje van artikel 17 van de Tweede richtlijn van 11 april 1967, [...] worden gehandhaafd”.

Bepalingen van nationaal recht

12 Artikel 6, lid 4, van de BTW-wet van 1994 (Value Added Tax Act 1994) bepaalt:

„Indien degene die een levering verricht, vóór de in de leden 2 en 3 bedoelde datum een BTW-factuur betreffende deze levering afgeeft, of indien hij vóór de in de leden 2, sub a of b, of 3 bedoelde datum betaling daarvoor ontvangt, zal de levering, ten belope van het bedrag van de

factuur of de betaling, worden geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop de factuur is afgegeven of de betaling is ontvangen.”

13 Artikel 30, lid 1, van deze wet, in zijn versie van vóór 1 januari 1998, luidt:

„Wanneer een belastingplichtige goederen levert of diensten verricht en voor deze levering of dienstverrichting voor de BTW het nultarief geldt, ongeacht of deze levering of dienstverrichting al dan niet krachtens een andere bepaling aan BTW is onderworpen,

mag deze levering of dienstverrichting niet aan BTW worden onderworpen, maar

moet zij in alle andere opzichten worden aangemerkt als een belastbare levering of dienst;

en moet het op deze levering of dienstverrichting toegepaste BTW-tarief bijgevolg het nultarief zijn.”

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

14 Blijkens de verwijzingsbeschikking maken BUPA Hospitals en BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (hierna: „BUPA Gatwick Park”) deel uit van het BUPA-concern, alsmede voor de toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, van de BTW-groep BUPA.

15 Gedurende meerdere jaren, en meer bepaald tot en met eind 1997, beheerde BUPA Hospitals onder meer een groot aantal particuliere ziekenhuizen. Ingevolge een beslissing van de Court of Appeal in het kader van een geding tussen BUPA Hospitals en de Commissioners dat sinds 1993 liep, werden de leveringen van medicijnen en protheses door BUPA Hospitals aan de patiënten van haar ziekenhuizen aan het BTW-nultarief onderworpen, waardoor BUPA Hospitals de BTW kon terugkrijgen die als voorbelasting was voldaan over de aankoop van deze zelfde van haar leveranciers ontvangen producten.

16 Na de weigering van 24 juli 1997 van het House of Lords om de Commissioners verlof tot beroep te geven, heeft de regering van het Verenigd Koninkrijk op 13 augustus 1997 haar voornemen bekend gemaakt om spoedig middels reparatiewetgeving de gevolgen van de beslissing van de Court of Appeal het hoofd te bieden.

17 De verwijzende rechter merkt op dat het BUPA-concern na de aankondiging van deze nieuwe regeling heeft besloten gebruik te maken van vooruitbetalingconstructies. Het idee was dat een marktdeelnemer wiens leveringen met het nultarief worden belast en die dus de als voorbelasting over de leveringen van medicijnen en protheses voldane BTW kan terugkrijgen, voorzover zij belastbare leveringen betreffen of zullen betreffen, overeenkomsten sluit over de aankoop van goederen en diensten in het vooruitzicht van de wetswijziging. Deze marktdeelnemer vraagt vervolgens voor de periode waarin de betaling is verricht of een factuur is afgegeven, te worden ontlast van de als voorbelasting voldane BTW, ook al vindt de levering pas in een latere boekperiode plaats.

18 In het kader van deze constructies werd besloten gebruik te maken van een vennootschap van het BUPA-concern om de rol van leverancier te spelen teneinde de vooruitbetaling binnen het BUPA-concern te houden. Het ging om BUPA Medical Supplies Ltd (toen nog Goldsborough Retirement Property Services Ltd, geheten; hierna: „BUPA Medical”), een vennootschap van de Goldsborough-groep die begin augustus 1997 door het BUPA-concern was overgenomen en daarna een lege vennootschap was geworden. Deze vennootschap maakte weliswaar deel uit van het BUPA-concern doch behoorde niet tot dezelfde BTW-groep als BUPA Hospitals.

19 De verwijzende rechter preciseert dat ter vermijding van het risico dat de Commissioners

een reden zouden vinden om terugbetaling van de BTW uit te stellen, werd besloten dat een andere vennootschap van de Goldsborough-groep, te weten Goldsborough Developments, een vennootschap die vier particuliere ziekenhuizen beheerde en eveneens tot een andere BTW-groep behoorde dan BUPA Hospitals, met een leverancier die wél tot de BTW-groep BUPA behoorde, een overeenkomst zou sluiten over vooruitbetaling van hetzelfde bedrag en in dezelfde boekperiode als laatstbedoelde. De vennootschap BUPA Gatwick Park, die destijds een andere lege vennootschap was, werd in het kader van deze vooruitbetalingsconstructie als tweede leverancier gekozen.

20 Op 5 september 1997 vonden vergaderingen van de raden van bestuur van de vier betrokken vennootschappen plaats. De raad van bestuur van BUPA Hospitals en die van BUPA Medical besloten twee overeenkomsten te sluiten betreffende de aankoop en levering van medicijnen en protheses.

21 Tijdens de bestuursvergadering van BUPA Hospitals werd besloten tot vooruitbetaling van 60 miljoen GBP plus BTW voor de aankoop van medicijnen en van 40 miljoen GBP plus BTW voor de aankoop van protheses, beide bij BUPA Medical.

22 Diezelfde dag werd een bijzonder besluit vastgesteld waarbij de naam Goldsborough Retirement Property Services Ltd werd veranderd in BUPA Medical en haar statutaire doel werd gewijzigd opdat dit ook de handel in farmaceutische producten en protheses zou omvatten.

23 Eveneens op 5 september 1997 zond BUPA Medical aan BUPA Hospitals facturen betreffende de levering van geneesmiddelen voor 60 miljoen GBP plus 10,5 miljoen GBP aan BTW, en betreffende de levering van protheses voor 40 miljoen GBP plus 7 miljoen GBP aan BTW.

24 Nog steeds op die datum besloten de besturen van Goldsborough Developments en van BUPA Gatwick Park twee overeenkomsten te sluiten over de aankoop en de levering van medicijnen en protheses.

25 Het bestuur van Goldsborough Developments besloot BUPA Gatwick Park onmiddellijk 50 miljoen GBP plus BTW te betalen voor de aanschaf van medicijnen en 50 miljoen GBP plus BTW voor de aanschaf van protheses.

26 Diezelfde dag zond BUPA Gatwick Park twee facturen aan Goldsborough Developments betreffende de levering van medicijnen voor 50 miljoen GBP plus 8,75 miljoen GBP aan BTW, en betreffende protheses, eveneens voor 50 miljoen GBP plus 8,75 miljoen GBP aan BTW.

27 Blijkens de verwijzingsbeschikking hadden de overeenkomsten op basis waarvan de vooruitbetalingen zijn verricht nagenoeg dezelfde inhoud. Deze overeenkomsten bepaalden het volgende:

- de koper moest de verkoper de contractuele prijs op de datum van de overeenkomst betalen;
- de betrokken producten waren de in de bijlage omschreven producten; deze bijlage kon door partijen in onderlinge overeenstemming worden gewijzigd;
- de verkoper leverde die producten of een gedeelte ervan volgens de latere instructies van de koper totdat de totale geleverde waarde gelijk zou zijn aan de contractuele prijs;
- elke partij kon de overeenkomst met een opzeggingstermijn van zeven dagen opzeggen;
- in dat geval zou de koper de contractuele prijs, verminderd met de waarde van de op de

datum van opzegging reeds geleverde goederen, terugkrijgen.

Volgens de verwijzende rechter was de bijlage voor de verschillende overeenkomsten gelijk en bevatte zij een heterogene lijst van meerdere honderden medicijnen, protheses en andere artikelen. De verwijzende rechter merkt op dat duidelijk was dat geen van de bestuurders van een van deze vier vennootschappen dit document inhoudelijk had bekeken.

28 Volgens de verwijzingsbeschikking zou het BUPA-concern met deze constructies, indien zij slaagden, verlies van cashflow en BTW-betalingen aan de Commissioners in dat kader kunnen voorkomen. De BTW-groep BUPA kon immers in zijn BTW-aangifte over de periode die in november 1997 eindigde, 17,5 miljoen GBP aan voorbelasting aangeven voor de aankopen van BUPA Hospitals bij BUPA Medical, hetgeen overeenkwam met de BTW in een later stadium van 17,5 miljoen GBP over de verkopen van BUPA Gatwick Park aan Goldsborough Developments. De Goldsborough-groep, die los staat van de BTW-groep BUPA, kon hetzelfde doen: haar BTW-aangifte vermeldde een voorbelasting van 17,5 miljoen GBP over de aankopen van Goldsborough Developments bij BUPA Gatwick Park, en BTW in een later stadium van 17,5 miljoen GBP over de verkopen van BUPA Medical aan BUPA Hospitals.

29 Op 8 september 1997 is de Midland Bank verzocht om van de rekening van een andere vennootschap van het BUPA-concern, BUPA Investments Ltd (hierna: „BIL”), een totaalbedrag van 235,5 miljoen GBP over te maken naar de rekeningen van BUPA Hospitals en Goldsborough Developments en daarop respectievelijk 118 en 117,5 miljoen GBP bij te schrijven. Er werd een maandelijkse rente in rekening gebracht tegen het gemiddelde percentage van de dagrente.

30 Dezelfde dag is Midland Bank verzocht 117,5 miljoen GBP over te maken, enerzijds van BUPA Hospitals naar BUPA Medical en, anderzijds, van Goldsborough Developments naar BUPA Gatwick Park, en vervolgens om deze zelfde bedragen opnieuw naar BIL over te maken. Aan BUPA Medical en BUPA Gatwick Park werd rente betaald over de bedragen die zij bij BIL hadden gestort.

31 Op 18 november 1997 werd de regeling inzake de toepassing van BTW op medicijnen, farmaceutische producten en voorzieningen voor gehandicapten [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)] aan het Parlement voorgelegd. Zij is op 1 januari 1998 in werking getreden. Bij die regeling is bijlage 8, groep 12, van de BTW-wet van 1994 aldus gewijzigd dat in het Verenigd Koninkrijk door particuliere leveranciers verrichte leveringen van medische producten van de lijst van met het nultarief belaste producten werden geschrapt. Deze leveringen waren voortaan vrijgesteld, hetgeen betekent dat de als voorbelasting over deze producten voldane BTW in beginsel niet langer in aftrek kon worden gebracht.

32 De afspraken waarmee uitvoering werd gegeven aan de voorwaarden van de overeenkomsten inzake de vooruitbetalingen tussen BUPA Hospitals en BUPA Medical, zijn in september 1998 uitgevoerd. De verwijzingsbeschikking vermeldt dat de vergunning voor de groothandel in medische producten op 19 augustus 1998 aan BUPA Medical werd verleend en dat alle door BUPA Hospitals beheerde ziekenhuizen tegen begin december 1998 hun bestellingen via BUPA Medical plaatsten. Volgens deze beschikking gebruikt BUPA Hospitals deze vooruitbetalingen volgens een zodanig ritme dat zij het nultarief gedurende zes à zeven jaar vanaf september 1998 kan blijven toepassen.

33 Wat de overeenkomsten over de vooruitbetalingen tussen Goldsborough Developments en BUPA Gatwick Park betreft, zijn de afspraken betreffende de leveringen van protheses midden 2001 uitgevoerd en die betreffende de medicijnen in november 2001. Blijkens de verwijzingsbeschikking waren er ernstige problemen ontstaan na de overname van de Goldsborough-groep en moesten deze problemen worden opgelost voordat het systeem voor de

verwerking van de bestellingen kon worden toegepast. Om die reden had BUPA Gatwick pas op 8 juni 2001 een vergunning voor de verkoop van medicijnen verkregen.

34 De verwijzingsbeschikking preciseert voorts dat Goldsbrough Developments voor deelname aan de constructie van geanticipeerde koop, van BIL 117,5 miljoen GBP heeft moeten lenen, ofwel ongeveer 7 keer haar omzet over 1997, waardoor haar schulden met ongeveer 270 % toenamen. Volgens de raming van de Commissioners zou het 50 tot 100 jaar hebben geduurd voordat Goldsbrough Developments haar vooruitbetalingen zou hebben opgebruikt.

35 Bij beschikking van 14 september 2000 weigerden de Commissioners de aftrek goed te keuren die door BUPA Hospitals en door Goldsbrough Developments was toegepast voor de door hen beide uit hoofde van de vooruitbetalingen van september 1997 voor de leveringen door BUPA Medical en BUPA Gatwick Park betaalde voorbelasting.

36 Op 25 februari 2002 heeft het VAT and Duties Tribunal, London, het beroep tegen de beschikking van de Commissioners verworpen op grond dat BUPA Medical en BUPA Gatwick Park geen economische activiteit uitoefenden en geen leveringen verrichtten in de zin van het gemeenschappelijk BTW-stelsel. Het kwam tot de slotsom dat alle in het kader van de koopconstructie van september 1997 genomen stappen uitsluitend bedoeld waren om betaling van BTW te ontwijken. De rol van BUPA Medical en van BUPA Gatwick Park in deze constructie bestond er enkel in de verwezenlijking van dat doel mogelijk te maken.

37 De stelling van de Commissioners dat de leer van het rechtsmisbruik BUPA Hospitals en Goldsbrough Developments het recht ontzegt om de voorbelasting in aftrek te brengen, heeft het VAT and Duties Tribunal echter van de hand gewezen.

38 BUPA Hospitals en Goldsbrough Developments hebben hoger beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, en de Commissioners hebben incidenteel beroep ingesteld.

39 Van oordeel dat zowel in de beslissing van het VAT and Duties Tribunal als in het hoger beroep bij de High Court een aantal vragen van gemeenschapsrecht rijzen, heeft de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Hoe moet, gelet op de betrokken omstandigheden, de betrokken transacties en de positie van de verkopende vennootschappen, de uitdrukking ‚economische activiteit’ in de zin van artikel 4, leden 1 en 2, van [de Zesde richtlijn] worden uitgelegd?

2) Hoe moet, gelet op de betrokken omstandigheden, de betrokken transacties en de positie van de verkopende vennootschappen, de uitdrukking ‚levering van een goed’ in artikel 5, lid 1, van de [Zesde] richtlijn worden uitgelegd?

3) a) Is er een beginsel van misbruik van recht, dat (ongeacht de aan de [Zesde] richtlijn gegeven uitlegging) zich tegen het recht op aftrek van voorbelasting kan verzetten?

b) Zo ja, in welke omstandigheden geldt dit beginsel?

c) Geldt dit beginsel in de omstandigheden die door het VAT and Duties Tribunal zijn vastgesteld?

4) Maakt het voor het antwoord op de vragen 1 tot en met 3 enig verschil indien voor de betrokken transacties wordt betaald op een tijdstip waarop iedere latere levering van goederen een vrijgestelde levering met teruggaaf van voorbelasting, in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van

de [Zesde] richtlijn zou zijn geweest?

5) Hoe moet de [Zesde] richtlijn worden uitgelegd in het bijzonder wat de volgende vragen betreft? Moeten in omstandigheden en bij transacties zoals die welke thans aan de orde zijn, de leveringen worden behandeld:

a) alsof zij door de externe leveranciers zijn gedaan aan de kopende vennootschappen zonder dat er leveringen aan of door de verkopende vennootschappen zijn geweest,

of

b) alsof zij door de externe leveranciers aan de verkopende vennootschappen zijn gedaan zonder dat er leveringen door de verkopende vennootschappen aan de kopende vennootschappen zijn geweest?

6) Hoe moeten artikel 17 van de [Zesde] richtlijn en de regels betreffende de aftrek worden uitgelegd in omstandigheden waarin elke verkopende vennootschap in het kader van een economische activiteit levert aan een kopende vennootschap en:

a) de kopende vennootschappen met de verkopende vennootschappen overeenkomsten over de levering van goederen hebben gesloten;

b) de goederen vóór de levering worden gefactureerd en betaald;

c) de BTW overeenkomstig artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de [Zesde] richtlijn verschuldigd wordt bij de vooruitbetaling, en

d) de goederen door de kopende vennootschappen worden gebruikt voor leveringen die, indien zij op het tijdstip van de betaling hadden plaatsgevonden, vrijgestelde leveringen zouden zijn geweest met een recht op teruggaaf van voorbelasting, maar

e) elke kopende vennootschap voornemens is leveringen van de goederen krachtens de overeenkomsten enkel te aanvaarden indien de wet aldus wordt gewijzigd dat het gebruik van de goederen door de kopende vennootschappen zal gelden als het verrichten van vrijgestelde leveringen zonder recht op teruggaaf?

(Wat punt e betreft, zij erop gewezen dat de kopende vennootschappen, wanneer de wet niet wordt gewijzigd zoals beschreven, gerechtigd zijn hun overeenkomsten met de verkopende vennootschappen op te zeggen en de terugbetaling van de betaalde prijzen te vorderen. Bij de betrokken transacties bevatten de overeenkomsten tussen de kopende vennootschappen en de verkopende vennootschappen bedingen die beëindiging op die grond mogelijk maken).

7) Het VAT and Duties Tribunal heeft (in punt 89 van de beschikking) vastgesteld dat „niemand van degenen die voor [BUPA Medical en Gatwick Park] [...] beslissingen konden nemen, in wezen een andere beweegreden of doel had dan de regeling tot ontwijking van de BTW tot een goed eind te brengen.’ Appellanten betwisten deze feitelijke vaststelling in hun beroepschrift bij de High Court. Maakt het voor het antwoord op de vragen 1 tot en met 6 supra enig verschil uit en zo ja, welk verschil, als die feitelijke vaststelling in beroep wordt herzien?”

Opmerkingen vooraf

40 Met zijn prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, enerzijds of handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarmee verkrijging van een belastingvoordeel wordt beoogd, leveringen van goederen en een economische activiteit zijn in de

zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn, en anderzijds of deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij in de weg staat aan het recht van de belastingplichtige op aftrek van voorbelasting wanneer de handelingen waarop dat recht is gebaseerd, een misbruik vormen.

41 Blijkens de verwijzingsbeschikking en in het bijzonder de beschrijving van de feiten in de vierde en de zesde prejudiciële vraag, is de hoeksteen van de door het BUPA-concern opgezette constructie echter de facturering van de BTW over de vooruitbetaling overeenkomstig artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn.

42 Welnu, om de rechter die het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend, een nuttig antwoord te geven, kan het Hof bepalingen van gemeenschapsrecht in aanmerking nemen die de nationale rechter niet als basis voor zijn prejudiciële vragen heeft genomen (zie in die zin, met name, arrest van 12 oktober 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Jurispr. blz. I-9553, punt 24, en 7 juli 2005, Weide, C-153/03, Jurispr. blz. I-6017, punt 25).

43 Derhalve dient in het kader van de vierde en de zesde vraag, die samen en als eerste moeten worden behandeld, de vraag te worden onderzocht of vooruitbetalingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, binnen de werkingssfeer van artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vallen.

De vierde en de zesde vraag

44 Om te beginnen bepaalt artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

45 Artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, waarin is bepaald dat indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag, vormt een uitzondering op de in de eerste alinea van deze bepaling gegeven regel en moet als zodanig strikt worden uitgelegd.

46 Vervolgens zij herinnerd aan artikel 10, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn dat als „belastbaar feit” aanmerkt het feit waardoor wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting. Daaruit volgt dat de belasting tegelijkertijd met, dan wel na het belastbare feit verschuldigd kan worden, doch, tenzij anders bepaald, niet daarvóór.

47 Aldus staat artikel 10, lid 2, derde alinea, van de Zesde richtlijn, de lidstaten toe te bepalen dat de BTW in drie gevallen verschuldigd wordt op een later tijdstip dan dat van het belastbare feit: uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of, wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

48 De tweede alinea van artikel 10, lid 2, wijkt af van deze chronologische volgorde nu daarin is bepaald dat de BTW in het geval van vooruitbetalingen verschuldigd wordt zonder dat de levering heeft plaatsgevonden of de dienst is verricht. Voor het verschuldigd worden van de belasting in een dergelijke situatie, moeten alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst reeds bekend zijn, en moeten dus in het bijzonder, zoals de advocaat-generaal in punt 100 van zijn conclusie heeft vastgesteld, de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven.

49 Deze slotsom wordt bovendien gestaafd door de uiteenzetting van de gronden van het

voorstel voor de Zesde richtlijn (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 11/73, blz. 14) waarin de Commissie stelt dat „indien [...] vooruitbetalingen zijn ontvangen *voordat* het belastbare feit plaatsvindt, de belasting bij het ontvangen van deze vooruitbetalingen verschuldigd [wordt], daar de overeenkomstsluitende partijen aldus kennis geven van hun voornemen bij voorbaat alle aan het plaatsvinden van het belastbaar feit verbonden financiële consequenties op zich te willen nemen”.

50 In dit verband zij tevens in herinnering gebracht dat de leveringen van goederen en de diensten en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen aan BTW onderworpen zijn (zie arrest van 9 oktober 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 17). A fortiori kan over de vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of voor diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald, geen BTW worden geheven.

51 Derhalve dient op de vierde en de zesde vraag te worden geantwoord dat niet binnen de werkingssfeer van artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn vallen: vooruitbetalingen, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet bestede vooruitbetalingen.

De eerste, de tweede, de derde, de vijfde en de zevende vraag

52 Gelet op het antwoord op de vierde en de zesde vraag, behoeven de eerste, de tweede, de derde, de vijfde en de zevende vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

53 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 van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

Vooruitbetalingen, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet benutte vooruitbetalingen, vallen niet binnen de werkingssfeer van artikel 10, lid 2, tweede 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.