

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. POIARES MADURO

van 7 april 2005 (1)

Zaak C-255/02

Halifax plc, Leeds permanent Development Services Ltd, Country Wide Property Investments Ltd

tegen

Commissioners of Customs and Excise

[verzoek van het Value Added Tax and Duties Tribunal, Londen (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

Zaak C-419/02

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

tegen

Commissioners of Customs and Excise

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

Zaak C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

tegen

Commissioners of Customs and Excise

[verzoek van het Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Zesde BTW-richtlijn – Artikelen 2, lid 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, 6, lid 1, 10, lid 2, en 17 – Levering van goederen en diensten – Economische activiteit – Rechtsmisbruik – Transacties die worden verricht met uitsluitende bedoeling belastingvoordeel te verkrijgen”

Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (hierna: „High Court”), en het VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (hierna: „VAT and Duties Tribunal, Manchester”) hebben bij drie verschillende beschikkingen het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over een aantal vragen inzake de uitlegging van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn), zoals gewijzigd.(2)

2. De drie zaken hebben betrekking op transacties verricht om een belastingvoordeel te genereren, namelijk recht op aftrek van voorbelasting. In wezen wordt het Hof gevraagd om, ten eerste, vast te stellen of transacties die worden verricht met als uitsluitende doel teruggaaf van voorbelasting te verkrijgen, een „economische activiteit” kunnen vormen in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn. Ten tweede, of het leerstuk van rechtsmisbruik kan worden toegepast op het vlak van de belasting betreffende de toegevoegde waarde, met als gevolg dat personen in omstandigheden als die van de onderhavige zaken geen recht hebben op aftrek van BTW.

I – Voor de drie zaken relevant gemeenschapsrecht

3. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat aan de BTW zijn onderworpen, „de leveringen van goederen evenals de diensten, welke [...] door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

4. Volgens artikel 4, lid 1, van deze richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 van dit artikel omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Artikel 4, lid 2, bepaalt dat deze economische activiteiten „alle activiteiten van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter” omvatten.

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

6. Artikel 13, A, lid 1, stelt een aantal activiteiten, waaronder ziekenhuisverpleging en medische verzorging, vrij van BTW in de volgende bewoordingen:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande 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:

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen, of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere, naar behoren erkende instellingen van dezelfde aard”.

7. Artikel 13, B, sub b, bepaalt, in dezelfde bewoordingen als artikel 13, A, lid 1, dat „de verpachting en de verhuur van onroerende goederen” van BTW wordt vrijgesteld. Artikel 13, B, sub d, somt, ook in dezelfde bewoordingen als artikel 13, A, lid 1, een aantal activiteiten in de financiële dienstensector op, die de lidstaten ook van BTW moeten vrijstellen.

8. Artikel 17, lid 1, bepaalt dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare

belasting verschuldigd wordt". Artikel 17, lid 2, bepaalt dat „voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, de belastingplichtige [...] van de door hem verschuldigde belasting [mag] aftrekken [...] de belasting over de toegevoegde waarde, welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten".(3)

9. Met betrekking tot de goederen en diensten die door de belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, bepaalt de eerste alinea van artikel 17, lid 5, dat „aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)". Volgens de tweede subalinea wordt dat „pro rata [...] overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

10. Artikel 27, lid 1, inzake vereenvoudigingsmaatregelen(4), bepaalt: „De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of ?ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op de totale belastingopbrengst van de lidstaat in het stadium van het eindverbruik.”

II – De hoofdgedingen, de aan het Hof gestelde prejudiciële vragen en de voor elke zaak relevante nationale bepalingen

A – Zaak C-255/02

11. Halifax is een bank. Overeenkomstig artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn zijn het grootste gedeelte van haar leveringen vrijgestelde financiële diensten. Halifax wilde voor haar commerciële activiteiten „call centers” bouwen op vier verschillende locaties in het Verenigd Koninkrijk, op bouwpercelen die zij in pacht of in volle eigendom had. Krachtens de pro rata-regel van artikel 17, lid 5, kon Halifax ongeveer 5 procent van de BTW op de bouwwerkzaamheden terugvorderen. Haar belastingadviseurs hebben echter een constructie bedacht waardoor Halifax de hele voorbelasting op de bouwwerkzaamheden kon terugvorderen via een aantal transacties waarbij verschillende ondernemingen van de Halifax-groep betrokken waren.

12. De bij de operatie betrokken ondernemingen waren alle volle dochterondernemingen van Halifax: Leeds Permanent Development Services (hierna „LPDS”), een „onderneming met bijzondere doeleinden” die zich voordien met projectontwikkeling had beziggehouden en niet tot de Halifax BTW-groep behoorden; County Wide Property Investments (hierna „CWPI”), een projectontwikkelings- en investeringsmaatschappij, en ten slotte Halifax Property Investment Ltd (hierna „HPIL”) die, anders dan de hierboven genoemde ondernemingen, niet voor BTW-doeleinden was geregistreerd.

13. De constructie had betrekking op vier verschillende locaties, maar de transacties verliepen voor elke locatie volgens hetzelfde patroon. Eerst verbond Halifax zich bij overeenkomst ertoe om LPDS de nodige bedragen te lenen om participaties te verwerven in de locaties en om er bouwwerkzaamheden te verrichten. Tegelijk verbond LPDS zich er in een andere overeenkomst toe om bouwwerkzaamheden van geringe waarde te verrichten op de locatie. Halifax betaalde LPDS ongeveer 164 000 GBP voor het werk op de vier locaties, waarvan bijna 25 000 GBP aan door LPDS gefactureerde BTW die Halifax op basis van het pro rata slechts voor een klein deel als voorbelasting kon aftrekken.

14. LPDS van haar kant sloot een ontwikkelings- en financieringsovereenkomst met CWPI,

volgens welke deze laatste op elke locatie bouwwerkzaamheden moest verrichten of laten verrichten, met inbegrip van de werkzaamheden van geringe waarde die LPDS contractueel voor Halifax moest verrichten. Met de overeenkomstig de leningovereenkomst met LPDS betaalde voorschotten heeft die laatste onderneming CWPI een omvangrijk bedrag betaald als voorschot op de verrichte werkzaamheden (in totaal 48 miljoen GBP voor de vier locaties, waarvan 7 miljoen GBP aan BTW).

15. Al deze transacties hebben op dezelfde dag in het boekjaar van LPDS plaatsgevonden, dat op 31 maart 2000 eindigde.⁽⁵⁾ Tijdens dat jaar had LPDS de tegen het standaardtarief geleverde bouwwerkzaamheden van geringe waarde verricht; zij had geen vrijgestelde leveringen. LPDS vorderde dan ook terugbetaling van ruim 7 miljoen GBP aan voorbelasting voor dat jaar, wat overeenkwam met de bedragen die CWPI voor de bouwwerkzaamheden op de locaties had gefactureerd. CWPI van haar kant deed aangifte van de BTW op de leveringen aan LPDS, maar zou uiteindelijk recht hebben op aftrek van BTW over de door zelfstandige hoofdaannemers en beroepsbeoefenaars te verrichten bouwwerkzaamheden.

16. Op 6 april 2000 heeft Halifax alle locaties verpacht aan LPDS tegen een premie en heeft LPDS zich bij een volgende overeenkomst verbonden om alle pachtovereenkomsten over te dragen aan HPIL; de overdrachten moesten zijn beëindigd op de eerste werkdag na voltooiing van de werkzaamheden op die bepaalde locatie. Nog steeds op dezelfde dag verbond HPIL zich om de gebouwen op de locaties tegen een premie door te verhuren aan Halifax. Deze transacties vonden plaats tijdens LPDS' volgende jaar van gedeeltelijke vrijstelling en werden overeenkomstig artikel 13, B, sub b, beschouwd als vrijgestelde leveringen.

17. CWPI van zijn kant trok zelfstandige hoofdaannemers en beroepsbeoefenaars aan voor de bouwwerkzaamheden op de locaties. CWPI was vooraf betaald door LPDS en betaalde de zelfstandige hoofdaannemers naargelang de werkzaamheden vorderden.

18. De Commissioners wezen LPDS' verzoeken om terugbetaling van de voorbelasting alsook die van CWPI met betrekking tot de door de zelfstandige hoofdaannemers berekende BTW af. Volgens de Commissioners was een transactie die alleen was verricht met de bedoeling om de BTW te ontduiken, ook al was ze reëel, op zich noch een „levering” noch een maatregel in het kader van een „economische activiteit” voor BTW-doeleinden. LPDS' verbintenissen jegens Halifax evenals CWPI's bouwdiensten aan LPDS konden dan ook niet als „leveringen” in de zin van de Zesde richtlijn worden aangemerkt. De Commissioners stelden in de tweede plaats dat transacties uitsluitend verricht met de bedoeling BTW te ontwijken, „rechtsmisbruik” vormen en daarom voor de BTW buiten beschouwing dienen te blijven. In beide gevallen is duidelijk dat alleen de zelfstandige hoofdaannemers echte bouwdiensten hebben geleverd, en wel rechtstreeks aan Halifax.

19. Halifax, LPDS en CWPI (hierna: „de Halifax-verzoeksters”) zijn tegen de weigering van de Commissioners opgekomen bij het VAT and Duties Tribunal, Londen, dat de beroepen heeft verworpen. De Halifax-verzoeksters hebben hoger beroep ingesteld bij de High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), die deze beslissing heeft vernietigd en de zaak heeft terugverwezen naar het VAT and Duties Tribunal, met de opdracht dat met name moest worden vastgesteld of LPDS en CWPI de transacties uitsluitend hadden verricht om de BTW te ontduiken. Deze vraag werd bevestigend beantwoord door het Tribunal, dat bovendien de volgende vragen aan het Hof heeft voorgelegd:

„1) a) Moeten in de betrokken omstandigheden transacties

- i) die door elke deelnemer zijn aangegaan met de uitsluitende bedoeling een belastingvoordeel te verkrijgen, en
- ii) die geen zelfstandig economisch doel beogen,

voor BTW-doeleinden worden aangemerkt als leveringen die door of ten behoeve van de deelnemers zijn verricht in het kader van hun economische activiteiten?

- b) Welke factoren moeten in de betrokken omstandigheden in aanmerking worden genomen om te bepalen wie de ontvangers zijn van de leveringen van de zelfstandige opdrachtnemers?
- 2) Heeft het door het Hof ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik tot gevolg dat appellanten geen recht hebben op teruggaaf of kwijtschelding van de voorbelasting die is verschuldigd naar aanleiding van de betrokken transacties?"

B – *Zaak C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (hierna: „BHL”) maakt deel uit van de BUPA-groep van ondernemingen (hierna: „de BUPA-groep”) en beheert particuliere ziekenhuizen. De leveringen van BHL waren aan het BTW-nultarief onderworpen. Op die manier kon BHL de voorbelasting op aan haar geleverde medicijnen en protheses terugkrijgen zonder BTW in rekening te brengen op de medicijnen en protheses die zij aan haar klanten leverde.

21. De regering van het Verenigd Koninkrijk kondigde aan, deze leveringen middels reparatiewetgeving van het nultarief uit te sluiten, een maatregel die van kracht werd op 1 januari 1998. Ten gevolge van deze wetwijziging vielen de betrokken leveringen door particuliere leveranciers niet langer onder het nultarief dat het Verenigd Koninkrijk mocht toepassen overeenkomstig artikel 28, lid 2, sub a(6), van de Zesde richtlijn, maar onder de normale regeling van artikel 13, A, waarbij er wel vrijstelling is maar geen terugbetaling van voorbelasting.

22. In de periode tussen de aankondiging van de regering en de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving heeft de BUPA-groep een aantal vooruitbetalingsconstructies bedacht en opgezet, die de effecten van de nieuwe wetgeving op BHL's financiële positie moesten voorkomen. De idee was om vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wetgeving een grote hoeveelheid niet nader gespecificeerde medicijnen en protheses vooruit te betalen.

23. De vooruitbetalingsconstructies waarmee BHL de voorbelasting op haar aankopen kon terugvorderen, berustten op de artikelen 10 en 17 van de Zesde richtlijn. Artikel 17, lid 1, bepaalt dat „het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt”. 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 [...] de belasting over de toegevoegde waarde welke [...] 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.”

24. Artikel 10 bepaalt:

- „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 vanaf 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.”(7)

25. In verband met deze bepalingen moesten de vooruitbetalingsconstructies ertoe leiden dat, ook al vond specificatie en levering van de goederen plaats na afschaffing van de nultariefregeling, geen BTW werd verschuldigd, omdat de goederen waren betaald op een tijdstip waarop het recht op teruggaaf van de voorbelasting nog bestond.

26. Om de risico's verbonden aan grote vooruitbetalingen aan vreemde leveranciers uit te sluiten, besloot de BUPA-groep om een van de dochtervennootschappen die niet tot de BUPA-BTW-groep behoorden, te gebruiken als leverancier in de vooruitbetalingsconstructie. De vennootschap in kwestie behoorde tot de Goldsborough-groep, die kort tevoren door de BUPA-groep was overgenomen en ook een klein aantal particuliere ziekenhuizen beheerde. De gekozen dochtervennootschap werd omgedoopt tot BUPA Medical Supplies Ltd (hierna: „BMSL”). Haar statutaire doelomschrijving werd gewijzigd en zij verkreeg een vergunning voor de distributie van farmaceutische producten.

27. Om de cashflowproblemen te voorkomen die zouden ontstaan wanneer het door BMSL gefactureerde belastingbedrag aan de Commissioners moest worden betaald, werd een andere dochteronderneming van de BUPA-groep, Goldsborough Developments Ltd (hierna: „GDL”), betrokken bij een spiegelbeeldige vooruitbetalingsconstructie in omgekeerde richting, voor hetzelfde bedrag en binnen dezelfde boekingsperiode, met een leverancier die tot de BUPA-BTW-groep behoorde. Die leverancier maakte eveneens deel uit van de BUPA-groep, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (hierna: „Gatwick Park”), paste ook zijn statutaire doelomschrijving aan en verkreeg een vergunning voor de distributie van farmaceutische producten.

28. Op 5 september 1997 werden de vooruitbetalingsovereenkomsten tussen BHL en BMSL en tussen GDL en Gatwick Park ondertekend. BHL zou BMSL 100 miljoen GBP betalen voor de levering van niet nader gespecificeerde medicijnen (60 miljoen GBP plus 10,5 miljoen GBP aan BTW) en protheses (40 miljoen GBP plus 7 miljoen aan BTW). Dezelfde dag zond BMSL de desbetreffende facturen aan BHL. Deze bedragen volstonden om BHL gedurende vijf tot acht jaar van de nodige medicijnen en protheses te voorzien. Eveneens op 5 september 1997 verbond GDL zich ertoe om Gatwick Park 100 miljoen GBP te betalen voor de levering van niet-gespecificeerde medicijnen (50 miljoen GBP plus 8,75 miljoen aan BTW) en protheses (50 miljoen GBP plus 8,75 miljoen aan BTW). Dezelfde dag zond Gatwick Park de facturen aan GDL. Wat die laatste vooruitbetalingsovereenkomst betreft, moesten de vooruitbetaalde bedragen volstaan om GDL gedurende 50 tot 100 jaar van de nodige medicijnen en protheses te voorzien.

29. Het resultaat van de twee hierboven beschreven spiegelbeeldige vooruitbetalingsovereenkomsten was dat aan het einde van de betrokken boekingsperiode geen belasting moest worden betaald aan de Commissioners. De BUPA-BTW-groep was 17,5 miljoen

GBP aan BTW verschuldigd over de leveringen van Gatwick Park, maar kon dat bedrag verrekenen met de voorbelasting van 17,5 miljoen over de leveringen van BMSL, waarvoor recht op teruggaaf bestond. De Goldsbrough-BTW-groep was tegelijkertijd 17,5 miljoen GBP aan BTW verschuldigd over de leveringen van BMSL, eveneens te verrekenen met een terugvorderbaar bedrag ad 17,5 miljoen GBP aan BTW over de leveringen van Gatwick Park. Beide BTW-groepen konden dus ieder een BTW-schuld van 17,5 miljoen verrekenen met een terugvorderbaar bedrag aan voorbelasting van gelijke hoogte. De bedragen die nodig waren voor deze operatie, werden ter beschikking gesteld door BUPA Investments Ltd, ook een onderdeel van de BUPA groep, en aan de andere bij de vooruitbetalingsconstructie betrokken partijen overgemaakt. Wat BHL betreft werden de nieuwe aankoopregelingen uitgevoerd vanaf september 1998. De vooruitbetalingsconstructies tussen GDL en Gatwick Park werden uitgevoerd in 2001.

30. De Commissioners weigerden de aftrek van voorbelasting door BHL en GDL. De BUPA-verzoeksters gingen tegen deze beschikking in beroep bij het VAT and Duties Tribunal in Londen. Dit verwierp hun beroep op grond dat BMSL en Gatwick Park geen economische activiteit en geen leveringen hadden verricht vanuit BTW-oogpunt. Verzoeksters hebben vervolgens hoger beroep ingesteld bij de Chancery Division van de High Court, en de Commissioners hebben incidenteel hoger beroep ingesteld.

31. De High Court heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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 richtlijn 77/388/EEG over de BTW (de 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 richtlijn worden uitgelegd?

3) a) Is er een beginsel van misbruik van recht, dat (ongeacht de aan de 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 richtlijn zou zijn geweest?

5) Hoe moet de 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 aan of door de verkopende vennootschappen zijn geweest?

6) Hoe moeten artikel 17 van de 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 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 terugbetaling 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 gewezen 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 [BMSL en Gatwick Park] [...] beslissingen konden nemen, in wezen een 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?”

C – Zaak C-223/03

32. De University of Huddersfield (hierna: „universiteit”) is een hoger-onderwijsinstelling die vrijgestelde onderwijsdiensten aanbiedt. De universiteit was voornemens gebouwen (West Mill en East Mill) waarop zij een genotsrecht had verkregen, te renoveren. De voorbelasting over de renovatiekosten zou slechts kunnen worden teruggevorderd voor 14,56 % in 1996, later aflopend tot 6,04 %. De belastingadviseurs van de universiteit stelden echter een aantal constructies voor, waardoor zij de hele voorbelasting over de renovatiewerkzaamheden kon terugvorderen via een aantal transacties waarbij afzonderlijke rechtspersonen waren betrokken.

33. Daartoe werd een discretionaire trust (hierna: „trust”) opgericht, waarbij de bevoegdheid om „trustees” te benoemen en te ontslaan aan de universiteit was voorbehouden. Wat East Mill betreft, het gebouw dat in het hoofdgeding rechtstreeks aan de orde is, heeft de universiteit gekozen voor belaste verhuur van East Mill en het gebouw op 22 november 1996 verhuurd aan de trust.⁽⁸⁾ De aanvankelijke huur was het symbolische bedrag van 12,50 GBP per jaar. Tegelijkertijd stuurde The University of Huddersfield Properties Ltd (hierna: „Huddersfield Properties”), een 100 % dochteronderneming van de universiteit, die geen deel uitmaakte van dezelfde BTW-groep, de universiteit een factuur ad 3,5 miljoen GBP plus 612 500 GBP aan BTW voor toekomstige bouwwerkzaamheden aan East Mill. Kort daarna sloot Huddersfield Properties een overeenkomst met de universiteit voor de renovatie van East Mill en betaalde de universiteit de rekening van Huddersfield Properties. Deze gaf derde ondernemers opdracht om de nodige

bouwwerkzaamheden te verrichten voor de renovatie van East Mill. De werkzaamheden aan East Mill werden voltooid in september 1998. Daarna werden de voor de huur en de doorverhuur verschuldigde huursommen verhoogd tot respectievelijk 400 000 en 415 000 GBP per jaar.

34. Deze constructie stelde de universiteit in staat om in de BTW-aangifte voor het tijdvak januari 1997 de betaalde voorbelasting over de bouwwerkzaamheden in aftrek te brengen, omdat deze waren gebruikt voor de belaste doorlevering van East Mill aan de trust.⁽⁹⁾ Op 26 januari 2000 echter legden de Commissioners de universiteit over het tijdvak januari 1997 een BTW-aanslag van 612 500 GBP op voor de door Properties aan East Mill verrichte bouwwerkzaamheden, en 2,28 GBP aan BTW op de huur die de trust voor East Mill ontving. De universiteit stelde tegen die BTW-aanslag beroep in bij het VAT and Duties Tribunal te Manchester.

35. De Commissioners stelden dat een transactie die uitsluitend of overwegend wordt verricht met het doel de BTW te ontwijken, geen „levering” is. Evenmin gaat het om een handelwijze in het kader van een „economische activiteit”. Subsidiair betoogden de Commissioners dat een dergelijke transactie volgens het algemene rechtsbeginsel dat „rechtsmisbruik” verbiedt, buiten beschouwing dient te worden gelaten en dat de bepalingen van de Zesde richtlijn moeten worden toegepast op de betrokken transactie zoals deze werkelijk is. De universiteit van haar kant stelde met name dat de betrokken transacties niet „uitsluitend of overwegend waren aangegaan met het oogmerk de belasting te ontwijken”. Hoewel het juist is dat de feiten zoals zij door de universiteit zijn uitgelegd, tot een aanzienlijke terugbetaling „bij voorbaat” van de voorbelasting hebben geleid, had de universiteit gedurende zekere tijd toch ook aanzienlijke bedragen aan BTW over de huur betaald.

36. De verwijzende rechter heeft vastgesteld dat het gebruik van de trust-figuur bij East Mill, de verhuur van East Mill door de universiteit aan de trust en de wederverhuur door de trust aan de universiteit enkel tot doel had een belastingvoordeel te verkrijgen. Hij oordeelde bovendien dat de universiteit een absolute belastingbesparing nastreefde door de BTW-constructies met betrekking tot East Mill kort na de aanvang van de huur te beëindigen (zodat geen BTW over de huurtermijnen meer hoefde te worden betaald). De verwijzende rechter oordeelde echter wel dat alle transacties reëel waren, in de zin dat deze tot daadwerkelijke leveringen of diensten hadden geleid, en dat het dus niet om schijnhandelingen ging.

37. In die omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Wanneer:

- 1) een universiteit afziet van haar recht op BTW-vrijstelling voor leveringen of diensten betreffende een bepaald aan haar toebehorend onroerend goed, en zij dit onroerend goed verhuurt aan een trust die zij heeft opgericht en controleert;
- 2) de trust afziet van zijn recht op BTW-vrijstelling voor leveringen of diensten betreffende het betrokken onroerend goed en het wederverhuurt aan de universiteit;
- 3) de verhuur? en wederverhuurovereenkomsten door de universiteit zijn aangegaan en uitgevoerd met het uitsluitende doel een fiscaal voordeel te verkrijgen, zonder dat die overeenkomsten een zelfstandig economisch doel hadden;

4) de verhuur? en wederverhuurovereenkomsten neerkomen op, en door de universiteit en de trust waren bedoeld als een uitstelconstructie (dat wil zeggen een constructie voor het uitstellen van de betaling van BTW) met een ingebouwde mogelijkheid om op een latere datum een absolute belastingbesparing te realiseren,

a) zijn dan de verhuur en de wederverhuur belastbare handelingen in de zin van de Zesde BTW-richtlijn?

b) kunnen zij worden gekwalificeerd als economische activiteiten als bedoeld in artikel 4, lid 2, tweede volzin, van de Zesde BTW-richtlijn?"

III – Bespreking

38. Ondanks de verschillen in de opgezette belastingconstructies zijn de rechtsvragen in deze zaken dezelfde. De verwijzende rechters willen in wezen een antwoord op twee vragen. Ten eerste wordt het Hof gevraagd of de onderhavige transacties kunnen worden beschouwd als economische activiteiten in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn en als „leveringen van goederen [en] diensten, welke [...] door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” in de zin van artikel 2 van de richtlijn.(10)

39. De tweede vraag is of verzoeken tot teruggaaf of kwijtschelding van de voorbelasting kunnen worden afgewezen op basis van het door het Hof ontwikkelde leerstuk van rechtsmisbruik.(11)

A – *Het concept „levering” in het kader van een economische activiteit*

40. De aftrekregeling in het gemeenschappelijke BTW-systeem heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten betaalde of verschuldigde BTW.(12) Algemeen wordt aangenomen dat het begrip „economische activiteit” uit artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn een ruime werkingssfeer heeft en objectief van aard is.(13) Zo oordeelde het Hof in het arrest Rompelman dat „het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [...] een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten [waarborgt], ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten [...]”.(14) In zijn arrest van 26 maart 1987 in de zaak Commissie/Nederland oordeelde het Hof dat, om vast te stellen of een activiteit is te beschouwen als een economische activiteit in de zin van het gemeenschappelijke BTW-stelsel, „de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit”.(15) Een activiteit dient dus objectief en op zich te worden bekeken om er de kenmerken van te identificeren en te beslissen of het al dan niet een economische activiteit is, veeleer dan te letten op het doel van de transactie of de beweegredenen van de partijen.(16)

41. Deze regel is gebaseerd op de eis van neutraliteit van het BTW-stelsel en op het beginsel van rechtszekerheid, dat impliceert dat de toepassing van de gemeenschapswetgeving voor de rechtzoekenden voorzienbaar moet zijn.(17) Aan het rechtszekerheidsvereiste komt bijzondere betekenis toe in het geval van een regeling die financiële gevolgen kan hebben, aangezien de belanghebbenden in staat moeten zijn de omvang van hun rechten en plichten nauwkeurig te kennen.(18)

42. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt daarentegen – daarin gesteund door de regeringen van Ierland, Nederland en Italië – dat transacties als de onderhavige, die uitsluitend zijn verricht met de bedoeling om de voorbelasting te kunnen terugvorderen en dus om de betaling van de normaal verschuldigde BTW te ontwijken of uit te stellen, geen economische activiteiten zijn in de zin van het gemeenschappelijke BTW-stelsel en derhalve niet zijn te beschouwen als leveringen in de zin van de BTW-wetgeving. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat

voorzover het de deelnemers aan de betrokken transacties alleen te doen was een belastingontwijkingsconstructie in praktijk te brengen, deze activiteiten volledig vreemd zijn aan de doelstellingen van de Zesde richtlijn en dus niet als economische activiteiten kunnen worden beschouwd.

43. Bij de analyse van deze stelling van de regering van het Verenigd Koninkrijk moet aandacht worden besteed aan drie aspecten. Ten eerste zal ik nagaan of, zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk stelt, het door het Hof ontwikkelde onderscheid tussen rechtmatige en onrechtmatige activiteiten om de werkingssfeer van het begrip „economische activiteit” vast te stellen, relevant is voor de onderhavige zaken. Ten tweede zal ik ingaan op het belang dat de regering van het Verenigd Koninkrijk hecht aan het doel waarvoor de transacties zijn aangegaan en waardoor zij buiten de categorie economische activiteiten zouden vallen. Ten derde zal ik de ruimere gevolgen bespreken van de uitlegging van het Verenigd Koninkrijk, die ertoe strekt BTW-ontwijkingsconstructies te voorkomen door de werkingssfeer van de BTW-regels te beperken.

1. Het begrip „economische activiteit” en het onderscheid tussen rechtmatige en onrechtmatige activiteiten

44. De redenering van de regering van het Verenigd Koninkrijk, waarmee verzoeksters in de drie zaken en de Commissie het niet eens zijn, is grotendeels gebaseerd op een analogie met een reeks arresten van het Hof van Justitie, waarin bepaalde onrechtmatige activiteiten van de werkingssfeer van de BTW-regels werden uitgesloten.(19) Ik ben van oordeel dat het standpunt van de regering van het Verenigd Koninkrijk niet door de rechtspraak wordt bevestigd.

45. Volgens vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich tegen een algemeen onderscheid tussen rechtmatige en onrechtmatige activiteiten.(20) In principe vallen ook onrechtmatige transacties binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en is er dus ook BTW over verschuldigd.(21) De enige uitzondering betreft een activiteit die volledig buiten de reguliere economische sector valt.(22) Maar die uitzondering heeft alleen betrekking op de handel in goederen of diensten die in de Gemeenschap volledig verboden zijn en die door hun aard of bijzondere kenmerken niet in de handel of de economische kringloop mogen worden gebracht.(23) De levering van verdovende middelen of van vals geld valt bijvoorbeeld buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.(24) Dat geldt dus niet voor de activiteiten die aan de orde zijn in deze zaken, te weten ontwikkelings- en investeringsdiensten, de levering van protheses en medicijnen, en de verhuur van onroerend goed. De onderhavige transacties zijn dus in zichzelf rechtmatig, ook al zijn ze aangegaan om de betaling van belasting te ontwijken of uit te stellen. De rechtspraak betreffende onrechtmatige activiteiten en de werkingssfeer van de Zesde richtlijn is in deze zaken dus niet zo relevant als de regering van het Verenigd Koninkrijk lijkt te denken.(25)

2. Het belang van het doel voor de kwalificatie van een economische activiteit

46. Het Verenigd Koninkrijk voert aan dat om de inherente aard van een activiteit vast te stellen, moet worden gekeken naar alle omstandigheden waarin de transactie plaatsvindt(26), en dat tot die omstandigheden ook het doel behoort waartoe de transactie is aangegaan.(27)

47. Het verwijst in dat verband naar zaken zoals Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting en Sinclair Collis. In deze zaken leed het echter geen twijfel dat de activiteiten van economische aard waren. In de zaak Faaborg-Gelting Linien was de vraag of restauranttransacties volgens de Zesde richtlijn moeten worden beschouwd als levering van goederen dan wel als levering van diensten.(28) De zaak Stockholm Lindöpark ging over de vraag of het beheer van een golfterrein moest worden beschouwd als verhuur van onroerend goed dan wel als levering van diensten verband houdend met de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding, teneinde te bepalen of deze activiteit al dan niet van BTW was vrijgesteld.(29) De zaak Sinclair Collis betrof de

vraag of het door de eigenaar van een bedrijfsruimte aan de eigenaar van een sigarettenautomaat verleende recht om deze automaat in die ruimte te installeren, te exploiteren en te onderhouden, kon worden gelijkgesteld met verhuur van onroerend goed.(30) In elke zaak onderzocht het Hof de omstandigheden waarin de economische activiteiten werden verricht om hun juiste kwalificatie onder de Zesde richtlijn vast te stellen, en niet of zij al dan niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vielen. Uit deze zaken kan dus niet worden afgeleid dat een activiteit niet langer als „economische activiteit” kan worden beschouwd wanneer zij wordt verricht om de betaling van BTW te ontwijken of uit te stellen.

48. De transacties waarom het in deze zaken gaat, lijken inderdaad instrumenten of indirecte transacties ter uitvoering van ingewikkelde belastingontwijkingsconstructies. Belastingontwijking is naar haar aard echter geen bestanddeel van de verschillende zakelijke activiteiten die objectief onder bezwarende titel zijn verricht in het kader van de betrokken transacties. De doelstelling van belastingontwijking is dus een externe omstandigheid die de inherente en objectieve aard van de transacties niet wijzigt.(31) Zulke transacties moeten individueel worden geanalyseerd op basis van de relevante objectieve omstandigheden, om te bepalen of er sprake is van een overdracht van goederen of diensten onder bezwarende titel, en dus wat hun inherente en objectieve aard is.

49. De regering van het Verenigd Koninkrijk kan haar redenering ook niet steunen op het feit dat de privé-activiteiten van een belastingplichtige buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. In het arrest Wellcome Trust ging het Hof na of Wellcome optrad als een particulier investeerder dan wel een handelsactiviteit uitoefende bij het beheer van zijn investeringsportefeuille. Op basis van de omstandigheden van de zaak kwam het Hof tot de slotsom dat Wellcome beschouwd moest worden als een eindverbruiker en niet als een „als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn. In de zaak Enkler(32) rees de vraag of de verhuur van een kampeerwagen moest worden beschouwd als de exploitatie van een lichamelijke zaak met als doel „duurzame inkomsten te verkrijgen” in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn. Het Hof oordeelde dat een kampeerwagen „naar [zijn] aard zowel voor economische doeleinden als voor privé-doeleinden kan worden gebruikt”.(33) Om vast te stellen of de exploitatie van een dergelijke zaak een economisch doel dient, moest volgens het Hof rekening worden gehouden met de omstandigheden, zoals de aard van de zaak, de werkelijke duur van de verhuur van de zaak, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten.(34) In casu wordt echter niet aangevoerd dat de betrokken transacties tot de privésfeer zouden behoren. Hoewel ze zijn uitgevoerd in het kader van BTW-ontwijkingsconstructies, zijn het wel degelijk zakelijke activiteiten.

50. Eveneens in tegenstelling tot wat de regering van het Verenigd Koninkrijk beweert, volgt uit het standpunt van het Hof in de arresten Breitsohl(35) en INZO(36) niet dat een activiteit niet langer van economische aard is wanneer zij enkel wordt verricht met het oog op verkrijging van belastingvoordeel. In die zaken ging het om personen die bij hun verzoek om BTW-afrek valse verklaringen hadden afgelegd betreffende hun hoedanigheid van belastingplichtige. Het Hof oordeelde dat „in geval van fraude of misbruik, bijvoorbeeld wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan afrek mogelijk is, in zijn privé-vermogen heeft pogen op te nemen, de belastingdienst met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen kan vorderen, omdat deze afrek op basis van valse verklaringen is verleend”.(37)

51. In de onderhavige zaken wordt niet beweerd dat verzoeksters de voorbelasting terugvorderen op basis van valse verklaringen. Bovendien moet een onderscheid worden gemaakt tussen de bedoeling om economische activiteiten te verrichten, wat een vereiste is om belastingplichtige te kunnen zijn, en het doel van die activiteiten, dat volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn niet relevant is. Anders dan de zaken Breitsohl en INZO betreffen de onderhavige zaken het doel van

de door verzoeksters verrichte economische activiteiten, en niet de vraag of zij deze activiteiten als belastingplichtige wilden verrichten. De diensten en goederen waren immers al onder bezwarende titel overgedragen, zij het ook als onderdeel van een operatie die zorgvuldig was opgezet om recht op teruggaaf van voorbelasting te doen ontstaan.

52. De regering van het Verenigd Koninkrijk legt de betrokken bepalingen van de richtlijn aldus uit dat het doel van de partijen bij een transactie van cruciaal belang is om te bepalen of de leveringen die er het resultaat van zijn, kunnen worden aangemerkt als leveringen verricht in het kader van een economische activiteit door een belastingplichtige in de zin van de Zesde richtlijn. Deze uitlegging is strijdig met de objectieve aard van het concept „economische activiteit”, dat een fundamenteel, door het beginsel van rechtszekerheid ingegeven kenmerk van het BTW-systeem is en niet mag afhangen van de bedoelingen van de betrokken handelaars.(38)

3. Voorkoming van BTW-ontwijking door beperking van de werkingssfeer van de BTW-regels

53. Met zijn uitlegging lijkt de regering van het Verenigd Koninkrijk BTW-ontwijkingsconstructies te willen bestrijden door de werkingssfeer van het BTW-stelsel te beperken. Met andere woorden, transacties bedoeld om de betaling van BTW te ontwijken of uit te stellen, zouden eenvoudig buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel vallen. Ik meen dat het Hof dit standpunt moet verwerpen, omdat het strijdig is met zijn rechtspraak. Bovendien zal het Hof, als het overweegt zijn huidige standpunt te verlaten en de door de regering van het Verenigd Koninkrijk voorgestelde aanpak over te nemen, terdege rekening moeten houden met de bij deze uitlegging opkomende moeilijkheden, die ik in de volgende punten kort zal beschrijven. Ten slotte zal ik ingaan op minder drastische en beter bij de opzet en de aard van het gemeenschappelijk BTW-stelsel passende alternatieven om belastingontwijkingsconstructies effectief aan te pakken. Deze kwestie zal ik bespreken onder „Rechtsmisbruik”.

54. De opvatting van het Verenigd Koninkrijk dat rekening moet worden gehouden met het doel van een transactie, leidt tot het paradoxale resultaat dat deze transacties buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn zouden vallen, juist omdat de partijen de betaling van BTW willen ontwijken of uitstellen. Zoals de Commissie ter terechtzitting opgemerkt heeft, kan deze uitlegging niet alleen door de belastingdienst in zijn voordeel worden gebruikt, zoals in deze zaken, maar ook door de belastingplichtigen. Zij zouden in principe ook kunnen aanvoeren dat een bepaalde handeling, gelet op het doel van de betrokken transactie, niet in het kader van een economische activiteit heeft plaatsgevonden en derhalve buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel moet vallen. Dat is bijvoorbeeld denkbaar in de Halifax-zaak waarin Halifax en LPDS een bepaalde transactie sloten voor de levering van bouwwerkzaamheden en Halifax ongeveer 164 000 GBP, waarvan 25 000 GBP aan BTW, heeft betaald. Deze transactie was, evenals andere, enkel bedoeld om de betaling van BTW te ontwijken.(39) Deze transactie zou dus, volgens de uitlegging die de regering van het Verenigd Koninkrijk bepleit, buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel moeten blijven, hoewel ze de facto tot de betaling van BTW heeft geleid. Het is mij niet helemaal duidelijk hoe deze transactie in de op de bedoeling steunende uitlegging van het Verenigd Koninkrijk binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn zou kunnen blijven. Dit houdt nauw verband met een ander probleem dat de uitlegging van de regering van het Verenigd Koninkrijk oproept.

55. Uit de verwijzingsbeschikking in de zaak Halifax blijkt dat wanneer transacties met BTW-ontwijking als doel terzijde worden geschoven door ze buiten de werkingssfeer van het BTW-stelsel te houden, het nodig zal zijn de leveringsketen te reconstrueren om de ontvangers van de leveringen die nog wel onder de BTW vallen, te identificeren. Dat zullen waarschijnlijk niet de ontvangers zijn die als zodanig vermeld staan in de overeenkomsten en facturen betreffende de terzijde geschoven transacties. Deze reconstructie doet ernstige problemen rijzen.

56. Ten eerste moet daarbij veronderstellenderwijs worden aangenomen dat er een normale

manier is om bijvoorbeeld de bouwwerkzaamheden in de zaken Halifax en Huddersfield uit te voeren, of om de medicijnen en protheses aan te kopen in de zaak BUPA. De normale transactie zou dan die zijn die binnen de werkingssfeer van het BTW-stelsel valt, maar dat zou wel eens een waanvoorstelling kunnen blijken te zijn, omdat er in principe nu eenmaal meerdere manieren bestaan om een economische activiteit te verrichten. Op zich is het bijvoorbeeld niet abnormaal dat een bank gebruik maakt van investerings- en ontwikkelingsmaatschappijen als tussenpersoon om bouwwerkzaamheden te laten uitvoeren, in plaats van rechtstreeks met de aannemers te contracteren. Het is niet zo dat één van beide manieren van zaken doen „normaler” is dan de andere. De keuze van één ervan ter vervanging van de transacties die de partijen werkelijk zijn aangegaan maar buiten beschouwing worden gelaten voor de BTW, is zuiver willekeurig.

57. Ten tweede worden daadwerkelijke eigendomsoverdrachten, of leveringen of diensten onder bezwarende titel, buiten beschouwing gelaten en wordt enkel rekening gehouden met het eindresultaat van de operatie die als onderworpen aan de BTW wordt beschouwd. Dat is onverenigbaar met een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, dat in artikel 2 van de Eerste en de Zesde richtlijn neergelegd is, namelijk dat de BTW verschuldigd is op elke transactie, rekening houdend met elke levering in de keten van transacties.(40)

58. Nog een – volgens mij onopgelost – probleem dat de door de regering van het Verenigd Koninkrijk voorgestelde uitlegging opwerpt, is of alle bij een constructie betrokken partijen een belastingvoordeel moeten nastreven om dergelijke activiteiten van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn te kunnen uitsluiten. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, is er een reëel gevaar dat onschuldige derden worden geschaad wanneer zij leveringen verrichten aan of ontvangen van deelnemers aan transacties die enkel verkrijging van belastingvoordeel tot doel hebben. Dit probleem kan mijns inziens alleen afdoende worden opgelost door afwijzing van de uitlegging van het concept „levering in het kader van economische activiteiten door een belastingplichtige” die de regering van het Verenigd Koninkrijk voorstelt.

59. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om aan de nationale rechters te antwoorden dat de begrippen „economische activiteit” en „levering” door „een als zodanig handelende belastingplichtige” in de zin van de artikelen 2 en 4 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, aldus moeten worden uitgelegd dat elke van de betrokken transacties objectief en op zich moet worden beschouwd. In dit verband is het van geen belang dat een levering alleen is verricht om belastingvoordeel te verkrijgen.

B – *Rechtsmisbruik*

60. De nationale rechters wensen te vernemen of het concept rechtsmisbruik, dat door het Hof eerder is aanvaard op andere gebieden van het gemeenschapsrecht, ook van toepassing is op het gebied van de BTW. Dit leerstuk zou zich ertegen verzetten dat belastingplichtigen een belastingvoordeel halen uit transacties die uitsluitend zijn aangegaan en uitgevoerd om dat belastingvoordeel te verkrijgen.

61. Het Hof heeft in verschillende zaken de gelegenheid gehad om zich uit te spreken over het zogenaamde „rechtsmisbruik” of, ruimer gesteld, „misbruik”. De regering van het Verenigd Koninkrijk, daarin gesteund door de regeringen van Ierland, Nederland, en Frankrijk en door de Commissie, beroepen zich op deze rechtspraak voor hun stelling dat dit leerstuk ook van toepassing is op het vlak van de BTW.

1. Het concept rechtsmisbruik in de rechtspraak van het Hof

62. Een analyse van de rechtspraak van het Hof brengt een aantal steeds terugkerende elementen aan het licht met betrekking tot het concept misbruik in het gemeenschapsrecht. Te beginnen met de fundamentele vrijheden heeft het Hof geoordeeld dat deze vrijheden niet mogen worden misbruikt om de nationale wetgeving van een lidstaat te omzeilen.⁽⁴¹⁾ Het Hof heeft dit uitgangspunt bevestigd voor andere specifieke gebieden zoals de sociale zekerheid, waar het ook heeft geoordeeld dat uitkeringen niet mogen worden verkregen door middel van misbruik of bedrog.⁽⁴²⁾ In andere zaken, op het gebied van het gemeenschappelijk landbouwbeleid, heeft het Hof geoordeeld dat de regeling inzake uitvoerrestituties in geen geval zo ruim kon worden toegepast, dat zij „misbruiken van exporteurs [...] zou dekken”.⁽⁴³⁾ In een andere zaak met betrekking tot dezelfde materie, over de betaling van compenserende bedragen op de invoer in Duitsland van kaas uit een niet-lidstaat, heeft het Hof geoordeeld dat „wanneer kwam vast te staan, dat de invoer en de wederuitvoer van deze kaas niet in het kader normale handelstransacties hebben plaatsgevonden, maar uitsluitend met het doel misbruik te maken van de mcb-regeling”, deze betaling niet verschuldigd zou zijn.⁽⁴⁴⁾ In een aantal andere zaken betreffende het vennootschapsrecht aanvaardde het Hof eveneens dat een aandeelhouder geen beroep kan doen op een bepaling van gemeenschapsrecht om onrechtmatige voordelen te verkrijgen die kennelijk niets van doen hebben met de doelstelling van die bepaling.⁽⁴⁵⁾ Onlangs, in de zaak Centros betreffende een vermoedelijk misbruik van het vestigingsrecht, heeft het Hof zijn standpunt geherformuleerd aldus, dat een „lidstaat stellig maatregelen [kan] treffen die tot doel hebben te verhinderen, dat sommige van zijn onderdanen van de krachtens het Verdrag geschapen mogelijkheden profiteren om zich op onaanvaardbare wijze aan hun nationale wetgeving te onttrekken en dat de justitiabelen zich met het oog op misbruik of bedrog op het gemeenschapsrecht kunnen beroepen”.⁽⁴⁶⁾

63. Dit laatste citaat geeft de twee kaders aan waarin het Hof het concept rechtsmisbruik heeft onderzocht. In de eerste plaats, wanneer bepalingen van gemeenschapsrecht worden misbruikt om zich aan nationale wetbepalingen te onttrekken. In de tweede plaats, wanneer het gemeenschapsrecht wordt misbruikt om voordelen te verkrijgen op een manier die strijdig is met de doelstellingen van die bepalingen.⁽⁴⁷⁾

64. Mijns inziens kan uit deze rechtspraak stellig een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht worden afgeleid.⁽⁴⁸⁾ Het Hof vat dit beginsel samen aldus, dat de justitiabelen „in geval van misbruik of bedrog geen beroep kunnen doen op het gemeenschapsrecht”.⁽⁴⁹⁾ Deze ruime en nogal elliptische definitie maakt van dit beginsel echter nog geen nuttig instrument om vast te stellen of een door een specifieke bepaling van gemeenschapsrecht verleend recht al dan niet wordt misbruikt. Om dit beginsel bruikbaar te maken, is een nadere uitwerking ervan of een maatstaf noodzakelijk om vast te stellen wanneer er sprake is van misbruik.⁽⁵⁰⁾

65. In zoverre blijkt uit de eerdere rechtspraak dat het Hof streeft naar een zorgvuldig evenwicht tussen enerzijds de bevoegdheid van de nationale rechters tot vaststelling van misbruik, met toepassing daarbij van hun eigen nationale wetgeving⁽⁵¹⁾, en anderzijds voorkomen dat hun beoordeling afbreuk doet aan de volle werking en de eenvormige toepassing van de gemeenschapsbepalingen waarvan misbruik zou worden gemaakt.⁽⁵²⁾ Bijgevolg hanteert het Hof als parameter, dat de beoordeling op nationaal niveau wordt uitgevoerd. Ten eerste moet het misbruik op basis van objectieve gegevens worden beoordeeld. Ten tweede, en belangrijker nog, dit moet gebeuren met inachtneming van het doel van de gemeenschapsbepaling die zou worden misbruikt.⁽⁵³⁾ De definitie van dat doel is een vraag van uitlegging, en het Hof heeft in dit verband in verschillende zaken het bestaan van misbruik uitdrukkelijk uitgesloten.⁽⁵⁴⁾

66. In de zaak Emsland Stärke⁽⁵⁵⁾ zette het Hof echter een stap verder in de richting van een

meer uitgewerkt gemeenschappelijk leerstuk rechtsmisbruik. Aan het Hof was de vraag gesteld of een exporteur zijn recht op een uitvoerrestitutie kon verliezen hoewel aan alle formele voorwaarden voor toekenning van de restitutie was voldaan overeenkomstig de betrokken bepalingen van verordening (EEG) nr. 2730 van de Commissie van 29 november 1979 houdende gemeenschappelijke uitvoeringsbepalingen inzake het stelsel van restituties bij uitvoer van landbouwproducten.⁽⁵⁶⁾ Kort samengevat was voor de betrokken goederen een u?bochtconstructie opgezet, waarbij de goederen werden uitgevoerd naar een derde land en daar op de markt gebracht, maar onmiddellijk in ongewijzigde staat en met hetzelfde vervoermiddel opnieuw in de Gemeenschap werden ingevoerd.

67. Het Hof oordeelde dat de betrokken gemeenschapsbepalingen aldus moesten worden uitgelegd, dat het recht op restitutie verloren gaat in geval van misbruik. Daarbij heeft het een misbruiktoets gehanteerd, die twee aspecten omvat: ten eerste „een geheel van objectieve omstandigheden [...] waaruit blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door de gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet [wordt] bereikt”⁽⁵⁷⁾, en ten tweede, „een subjectief element [...], namelijk de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat”.⁽⁵⁸⁾ Het is in feite dit criterium dat de regering van het Verenigd Koninkrijk toegepast wil zien op het BTW-stelsel, hoewel er geen bepalingen zijn die daar uitdrukkelijk in voorzien, noch in de Zesde richtlijn, noch in de nationale wetgeving.

68. In wezen vertoont de hierboven vermelde rechtspraak over misbruik (dat niet altijd rechtsmisbruik wordt genoemd) een consistent patroon, waarbij het bestaan van misbruik wordt beoordeeld aan de hand van de vraag of het geldend gemaakte recht overeenstemt met het doel van de rechtsregels die er formeel aan ten grondslag liggen.⁽⁵⁹⁾ Degene die op het recht aanspraak maakt, kan er geen beroep op doen voorzover de gemeenschapsbepaling die dat recht formeel verleent, enkel wordt gebruikt om „onrechtmatig voordelen te verkrijgen, die kennelijk niets te doen hebben met de doelstelling van die bepaling”.⁽⁶⁰⁾ Omgekeerd, wanneer een recht wordt uitgeoefend binnen de grenzen van de doelstellingen en resultaten waarop de toepasselijke gemeenschapsbepaling is gericht, is er geen sprake van misbruik maar enkel van rechtmatige uitoefening van dat recht.⁽⁶¹⁾

69. Ik ben daarom van oordeel dat dit misbruikconcept moet worden beschouwd als een *beginsel voor de uitlegging van het gemeenschapsrecht*, zoals de Commissie in haar opmerkingen stelt.⁽⁶²⁾ Een doorslaggevende factor bij de vaststelling van misbruik lijkt de teleologische werkingssfeer van de aangevoerde gemeenschapsbepalingen⁽⁶³⁾, die moet worden gedefinieerd teneinde te bepalen of het geclaimde recht daadwerkelijk door deze bepalingen wordt verleend, voorzover het niet kennelijk buiten hun werkingssfeer valt. Dat verklaart waarom het Hof vaak niet spreekt van rechtsmisbruik, maar gewoon van misbruik.

70. Het subjectieve element van het misbruik waarover het Hof in het arrest Emsland sprak, doet geen afbreuk aan de interpretatieve aard van het misbruikconcept in het gemeenschapsrecht.⁽⁶⁴⁾ In het arrest Emsland koppelde het Hof dat subjectieve element immers aan de vaststelling dat de gemeenschapsbepaling werd toegepast op een volstrekt kunstmatige situatie. Mijns inziens behoren de subjectieve bedoelingen van de personen die zich beroepen op het gemeenschapsrecht, geen rol te spelen bij de vaststelling van de kunstmatige aard van een situatie. De kunstmatige aard van bepaalde gebeurtenissen of transacties moet worden vastgesteld op basis van een aantal objectieve, in elke afzonderlijke zaak geverifieerde omstandigheden. Dit sluit overigens aan bij de verwijzing in het arrest Emsland naar het „uitsluitende doel” van een activiteit of gedrag als het cruciale element voor de vaststelling van misbruik van het gemeenschapsrecht.⁽⁶⁵⁾ Wanneer er volgens het Hof sprake is van misbruik

indien de betrokken activiteit geen enkel ander doel of rechtvaardigingsgrond kan hebben dan het toepasselijk maken van bepalingen van gemeenschapsrecht op een manier die strijdig is met hun doel, dan komt dat er mijns inziens op neer dat het Hof een objectief criterium voor het vaststellen van misbruik hanteert. Weliswaar zal uit deze objectieve elementen blijken dat de bij de activiteit betrokken persoon of personen hoogstwaarschijnlijk de bedoeling hadden om misbruik te maken van het gemeenschapsrecht. Maar die bedoeling is niet doorslaggevend bij de beoordeling van het misbruik. Dat is wel de activiteit zelf, objectief beschouwd. Ter illustratie het volgende voorbeeld: A volgt, zonder er verder bij na te denken, het advies van B en verricht een activiteit die alleen kan bedoeld zijn om een belastingvoordeel te verkrijgen voor A. Het feit dat A niet de subjectieve bedoeling had om misbruik te maken van het gemeenschapsrecht, kan hoegenaamd niet van belang zijn bij de beoordeling van het misbruik. Niet de werkelijke wil van A is doorslaggevend, maar het feit dat de activiteit, objectief gezien, alleen kan worden verklaard door het streven naar een belastingvoordeel.

71. Mijns inziens moet het subjectieve element waarvan sprake is in de zaak Emsland dan ook niet worden gezocht in de moeilijk te bepalen subjectieve bedoelingen van de partijen. De bedoeling van de partijen om op ongeoorloofde wijze voordeel te trekken uit het gemeenschapsrecht vloeit integendeel reeds voort uit de kunstmatige aard van de situatie, die moet worden beoordeeld aan de hand van een reeks objectieve omstandigheden. Wanneer deze objectieve omstandigheden aanwezig zijn, moet worden geconcludeerd dat een persoon die zich op de letterlijke betekenis van een gemeenschapsbepaling beroept voor een aanspraak die strijdig is met de doelstellingen van die bepaling, niet verdient dat zijn aanspraak wordt gehonoreerd. In dat geval moet de aan de orde zijnde bepaling in afwijking van haar letterlijke betekenis zo worden uitgelegd, dat ze dat recht in de concrete omstandigheden niet verleent. Mijns inziens staat het objectieve doel van de gemeenschapsbepalingen en van de verrichte activiteiten, en niet de subjectieve intenties van particulieren, centraal in het communautaire misbruikconcept. Ik ben daarom van oordeel dat het gebruik van de term „rechtsmisbruik” voor hetgeen volgens de rechtspraak van het Hof eigenlijk een beginsel van uitlegging van het gemeenschapsrecht is, zelfs misleidend kan zijn.⁽⁶⁶⁾ Ik geef er daarom de voorkeur aan te spreken van het „verbod op misbruik van gemeenschapsrecht” en zal enkel spreken van „rechtsmisbruik” als dat eenvoudigheidshalve nodig is.

72. Ik kom nu bij de vraag of dit communautaire uitleggingsbeginsel kan worden toegepast op het specifieke gebied van het geharmoniseerde gemeenschappelijke BTW-stelsel en, indien dat zo is, welke criteria moeten worden gehanteerd bij de toepassing ervan.

2. De toepasselijkheid van het beginsel van het verbod op misbruik van gemeenschapsrecht op het gemeenschappelijke BTW-stelsel

73. Zoals advocaat-generaal Tesauro stelde, moet „elke rechtsorde die naar een minimale volledigheid streeft, maatregelen bevatten, die ik als zelfbeschermingsmaatregelen zou willen aanduiden, teneinde te voorkomen dat de daardoor toegekende rechten op abusieve, buitensporige of verkeerde wijze worden uitgeoefend. Een dergelijk vereiste is de communautaire rechtsorde geenszins vreemd”.⁽⁶⁷⁾ Ik meen dat ook het gemeenschappelijke BTW-stelsel blootstaat aan het risico, inherent aan elk rechtstelsel, van praktijken die formeel met de regel overeenstemmen, maar die de mogelijkheden die de regel biedt, misbruiken op een wijze die strijdig is met de strekking en doelstellingen ervan.

74. Het gemeenschappelijke BTW-stelsel kan dus moeilijk worden beschouwd als een misbruik-vrije zone binnen de communautaire rechtsorde, waarin dat beginsel niet in acht zou hoeven te worden genomen. Er is geen enkele reden waarom dit algemene beginsel van gemeenschapsrecht op dit gebied zou moeten afhangen van een uitdrukkelijke verklaring van de

wetgever, dat ook de BTW-richtlijnen niet ontsnappen aan de algemene, door het Hof steeds opnieuw bevestigde regel dat bepalingen van gemeenschapsrecht niet formeel kunnen worden aangevoerd om voordelen te verkrijgen die kennelijk strijdig zijn met de strekking en doelstellingen ervan. Deze regel, opgevat als uitleggingsbeginsel, is een onmisbare veiligheidsklep om de doelstellingen van gemeenschapsbepalingen te beschermen tegen een formalistische, enkel op hun letterlijke betekenis gebaseerde toepassing.(68) De idee dat dit concept ook van toepassing is op het gebied van de BTW, stemt volledig overeen met het standpunt dat het Hof onlangs in het arrest Gemeente Leusden heeft ingenomen, dat „de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd”.(69)

75. Voorzover dit beginsel als een algemeen uitleggingsbeginsel wordt beschouwd, behoeft het niet uitdrukkelijk te worden bevestigd door de gemeenschapswetgever om toepassing te kunnen vinden op de bepalingen van de Zesde richtlijn. Uit het enkele feit dat de Zesde richtlijn nergens uitdrukkelijk melding maakt van een uitleggingsbeginsel dat misbruik verbiedt – en hetzelfde zou bijvoorbeeld voor het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel kunnen worden gezegd, zoals de Ierse regering ter terechtzitting heeft opgemerkt – kan dan ook niet worden afgeleid dat de gemeenschapswetgever dat beginsel uit de Zesde richtlijn wilde weren. Omgekeerd, als dat beginsel wel uitdrukkelijk was vermeld in een bepaling van de Zesde richtlijn, zou dat, zoals de Commissie opmerkte, louter in declaratoire zin of als codificatie van een bestaand algemeen beginsel kunnen worden opgevat.(70)

76. Om exact dezelfde redenen kan ik het niet eens zijn met het argument van verzoeksters in deze zaken, dat de toepassing van een algemeen beginsel dat misbruik verbiedt in het kader van de Zesde richtlijn, afhangt van de vaststelling van geschikte nationale anti-belastingontwijkingsregels door elke lidstaat volgens de procedure van artikel 27 van de Zesde richtlijn.(71) Indien dat standpunt werd aanvaard, zou het gemeenschappelijke BTW-stelsel een bijzonder rechtsgebied worden waarin bijna elk opportunistisch gedrag van belastingplichtigen die op basis van de letterlijke betekenis van de betrokken bepalingen ongeoorloofde belastingvoordelen trachten te verkrijgen van de belastingdienst, zou moeten worden getolereerd zolang de lidstaten dat gedrag niet tevoren hebben verboden.

77. Kortom, ik zie geen enkele reden waarom de BTW-regels niet kunnen worden uitgelegd overeenkomstig het algemene beginsel dat misbruik van gemeenschapsrecht verbiedt. Het belastingrecht wordt weliswaar vaak gedomineerd door een terecht streven naar rechtszekerheid, waarbij het er vooral om gaat de voorzienbaarheid van de financiële last die de belastingplichtigen wordt opgelegd, en de naleving van het legaliteitsbeginsel („no taxation without representation”) te waarborgen. Een vergelijkende analyse van de wetgeving van de lidstaten toont echter duidelijk aan dat deze belangen het gebruik van algemene bepalingen en onbepaalde concepten in het belastingrecht om onwettige belastingontwijking te voorkomen, niet uitsluiten.(72) Rechtszekerheid moet worden afgewogen tegen andere waarden van de rechtsorde. Het belastingrecht mag niet een soort juridisch „wilde westen” worden, waarin bijna elk soort opportunistisch gedrag getolereerd moet worden zolang het overeenstemt met een strikt formalistische uitlegging van de betrokken fiscale bepalingen en de wetgever geen uitdrukkelijke maatregelen heeft genomen om dergelijk gedrag te voorkomen.

78. Artikel 27 van de Zesde richtlijn is geen beletsel om het misbruikconcept toe te passen bij de uitlegging van de gemeenschappelijke BTW-regels. Het Hof heeft inderdaad steeds geoordeeld dat de lidstaten alle bepalingen van de Zesde richtlijn moeten naleven en zich tegenover een belastingplichtige niet kunnen beroepen op een bepaling die afwijkt van het stelsel van de richtlijn, voorzover niet overeenkomstig artikel 27 in een afwijking is voorzien.(73) Het voorkomen van belastingfraude of –ontwijking kan dan ook geen rechtvaardiging zijn voor *nationale bepalingen*

die afwijken van de richtlijn, tenzij binnen het kader van de in artikel 27 van de richtlijn voorgeschreven procedure.(74) Bovendien zijn enkel afwijkingen geoorloofd die evenredig zijn met en noodzakelijk zijn voor het bereiken van de in artikel 27 uitdrukkelijk geformuleerde doelstellingen.(75)

79. Het verbod op misbruik van het gemeenschapsrecht, opgevat als uitleggingsbeginsel, leidt evenwel niet tot afwijkingen van de bepalingen van de Zesde richtlijn. Het resultaat van de toepassing ervan is dat de *uitgelegde* bepaling niet het betrokken recht verleent, omdat dat geclaimde recht kennelijk vreemd is aan de strekking en het doel van de vermeend misbruikte bepaling. Het belangrijkste gevolg van de toepassing van dit uitleggingsbeginsel is dat de verrichte economische activiteiten niet buiten beschouwing blijven voor de BTW en niet buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. De uitlegging van de Zesde richtlijn aan de hand van dit beginsel kan alleen maar leiden tot de meest voor de hand liggende conclusie in het kader van de wetsuitlegging: dat het recht in feite niet wordt verleend, niettegenstaande de letterlijke betekenis van de bepaling. Als deze uitlegging al een afwijking meebrengt, dan alleen van de tekst van de bepaling, maar niet van de bepaling zelf, die immers méér inhoudt dan alleen de letterlijke betekenis. Bovendien sluit dit communautaire uitleggingsbeginsel volledig aan bij het streven naar uniforme toepassing van de BTW-regels in alle lidstaten, dat aan de basis ligt van de in artikel 27 bepaalde procedurevoorwaarden en beperkingen bij de vaststelling van nationale maatregelen tot bestrijding van bepaalde vormen van belastingfraude of –ontwijking.

80. De toepassing van het communautaire uitleggingsbeginsel dat misbruik verbiedt in het gemeenschappelijke BTW-stelsel, is dus niet strijdig met de in artikel 27 voorgeschreven procedure voor invoering door de lidstaten van bijzondere, van de Zesde richtlijn *afwijkende* maatregelen om bepaalde vormen van belastingfraude of ?ontwijking te voorkomen.

81. Ik ben het evenmin eens met het argument van bepaalde verzoeksters, dat het communautaire uitleggingsbeginsel dat misbruik verbiedt, niet kan worden toegepast op het recht om voorbelasting af te trekken, omdat dat recht door nationale uitvoeringsbepalingen van de Zesde richtlijn wordt verleend. Het aftrekrecht wordt door de Zesde richtlijn verleend. Het is een gemeenschapsrecht waarvan de grondslag artikel 17 van de Zesde richtlijn is en waarvan de inhoud bovendien de lidstaten geen discretionaire bevoegdheid laat bij de uitvoering ervan.(76) Als de communautaire bepalingen bepaalde doelstellingen en resultaten willen bereiken, moeten de nationale uitvoeringsmaatregelen door de nationale autoriteiten worden uitgelegd en toegepast in overeenstemming met die doelstellingen.(77) Dit communautaire uitleggingsbeginsel, dat verhindert dat de strekking en doelstellingen van het gemeenschaprecht, meer bepaald die van de bepalingen uit de Zesde richtlijn waarin het recht op aftrek van de voorbelasting is opgenomen, worden vervormd, moet daarom ook door de nationale autoriteiten worden gevolgd bij de toepassing van hun nationale wetgeving betreffende de aftrek van voorbelasting.(78) Ik ben het bovendien eens met de opmerking van de Commissie, dat het van geen belang is dat een misbruikconcept door het Hof is ontwikkeld – bijvoorbeeld in het arrest Emsland – in het kader van een verordening en in een zaak waarin het om gemeenschapsgelden ging, en niet in het kader van de Zesde richtlijn. Van belang is dat de BTW op een eenvormig stelsel is gebaseerd en dat de bepalingen daarvan op eenvormige wijze moeten worden uitgelegd. Ik wil er ook nog op wijzen dat het Hof in het arrest Gemeente Leusden bij de beoordeling van het misbruikconcept in het kader van de Zesde richtlijn reeds uitdrukkelijk heeft verwezen naar het in de zaak Emsland ontwikkelde misbruikconcept.(79)

82. Het voornaamste probleem van en het voornaamste bezwaar tegen dit uitleggingsbeginsel betreft de criteria die bij de toepassing ervan op het specifieke gebied van de Zesde richtlijn moeten gelden. Daarbij moeten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel in acht worden genomen.

3. De ontwikkeling van het communautaire misbruikconcept zoals van toepassing op het BTW-stelsel, overeenkomstig de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen

83. De criteria voor de toepassing van het uitleggingsbeginsel dat misbruik van het gemeenschapsrecht op het vlak van de BTW verbiedt, moeten worden bepaald met inachtneming van de specifieke kenmerken en beginselen van het geharmoniseerde stelsel. Het in de zaak Emsland Stärke gehanteerde criterium voor de beoordeling van misbruik kan in dat verband als leidraad dienen, maar de specifieke aard van de BTW als objectieve belasting maakt een automatische omzetting niet raadzaam. Overigens is het feit dat het uitleggingsbeginsel dat misbruik verbiedt, niet volgens een voor alle gebieden van het gemeenschapsrecht geldend uniform criterium wordt toegepast, volstrekt normaal in het gemeenschapsrecht, net als in de nationale rechtsordes.⁽⁸⁰⁾

84. Het vaststellen van de werkingssfeer van dit communautaire beginsel voor het gemeenschappelijke BTW-stelsel komt in feite erop neer, waar de grens moet worden getrokken bij de uitlegging van de bepalingen van de BTW-richtlijnen die rechten toekennen aan de belastingplichtigen. Daartoe dient de objectieve analyse van het misbruikverbod te worden afgewogen tegen de beginselen van rechtszekerheid en vertrouwensbescherming, die ook „deel uitmaken van de communautaire rechtsorde”⁽⁸¹⁾ en op basis waarvan de bepalingen van de Zesde richtlijn moeten worden uitgelegd.⁽⁸²⁾ Uit deze beginselen volgt dat de belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen vooraf moeten kunnen kennen en daartoe moeten kunnen afgaan op de gewone betekenis van de woorden van de BTW-wetgeving.⁽⁸³⁾

85. Verder is het vaste rechtspraak van het Hof – in overeenstemming met het door de lidstaten op belastinggebied algemeen aanvaarde standpunt – dat belastingplichtigen hun onderneming zo mogen structureren dat zij hun fiscale verplichtingen beperken. In het arrest BLP Group heeft het Hof geoordeeld dat „een ondernemer [...] zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen [kan] laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het BTW-stelsel”.⁽⁸⁴⁾ Er bestaat geen juridische verplichting om zo zaken te doen dat de staat zoveel mogelijk belastingen kan innen. Principieel staat het iedereen vrij om te kiezen voor de minst belaste manier van zaken doen, teneinde de kosten zoveel mogelijk te drukken.⁽⁸⁵⁾ Anderzijds geldt deze keuzevrijheid enkel binnen de grenzen van de wettelijke mogelijkheden die het BTW-stelsel biedt. Het normatieve doel van het beginsel dat misbruik verbiedt in het kader van het BTW-stelsel, is juist de mogelijkheden vast te stellen die het gemeenschappelijke BTW-stelsel de belastingplichtigen heeft opengelaten. Daarbij moet rekening worden gehouden met de beginselen van rechtszekerheid en bescherming van het gewettigd vertrouwen van de belastingplichtigen.

86. Op grond van deze beginselen moet de werkingssfeer van het communautaire uitleggingsbeginsel dat misbruik van de BTW-bepalingen verbiedt, zo worden gedefinieerd dat de legale handel niet ongunstig wordt beïnvloed. Een dergelijke potentieel negatieve invloed is uitgesloten wanneer het misbruikverbod aldus wordt opgevat, dat het recht waarop een belastingplichtige zich beroept, enkel wordt gepasseerd wanneer er voor de betrokken economische activiteit geen andere objectieve verklaring bestaat dan jegens de belastingdienst als grondslag te dienen voor het ontstaan van dat recht, en erkenning van dat recht strijdig zou zijn met het doel en de beoogde resultaten van de betrokken bepalingen van het gemeenschappelijke

BTW-stelsel. Dit soort economische activiteiten – ook indien niet onrechtmatig – verdient niet de bescherming van het communautaire rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, omdat het enige aannemelijke doel ervan is de doelstellingen van dit stelsel te ondermijnen.

87. De toepassing van het communautaire misbruikconcept op het BTW-stelsel moet mijns inziens daarom zijn gebaseerd op een criterium bestaande uit twee elementen. Beide elementen moeten aanwezig zijn om misbruik van gemeenschapsrecht op dit gebied te kunnen vaststellen. Het eerste is het subjectieve element waarnaar het Hof verwees in het arrest Emsland, maar het is alleen in die zin subjectief, dat het ertoe dient om het doel van de betrokken activiteiten te achterhalen. Dit doel – dat niet mag worden verward met de subjectieve intenties van de deelnemers aan de activiteiten – moet objectief worden bepaald, namelijk door vaststelling dat er geen andere economische verklaring voor de activiteit is dan het verkrijgen van een belastingvoordeel. Dit element kan dus als het *element van de autonomie* worden beschouwd. De nationale autoriteiten moeten hierbij bepalen of de betrokken activiteit een zekere zelfstandige basis heeft die – los van fiscale overwegingen – een zekere economische rechtvaardiging voor de activiteit kan opleveren in de omstandigheden van het geval.

88. Het tweede element van het voorgestelde criterium is het zogenoemde objectieve element waarnaar werd verwezen in het arrest Emsland. Het is in feite een teleologisch element, waarbij de strekking en doelstellingen van de vermeend misbruikte gemeenschapsbepalingen worden vergeleken met het doel en de resultaten van de betrokken activiteit. Dit tweede element is belangrijk, niet alleen omdat het de maatstaf aanreikt waaraan de strekking en resultaten van de betrokken activiteit moeten worden gemeten, maar ook omdat het een waarborg biedt in gevallen waarin het enige doel van een activiteit weliswaar het beperken van fiscale verplichtingen zou kunnen zijn, maar dit eigenlijk voortvloeit uit een keuze tussen verschillende belastingstelsels die de gemeenschapswetgever de belastingplichtige inderdaad heeft willen bieden. Als er dus geen strijdigheid bestaat tussen inwilliging van de aanspraak van de belastingplichtige en de doelen en resultaten waarop de betrokken bepaling is gericht, kan er geen sprake zijn van misbruik.

89. Het misbruikverbod als uitleggingsbeginsel is niet meer relevant als de economische activiteit een andere verklaring kan hebben dan enkel het verkrijgen van belastingvoordelen jegens de belastingdienst. Een bepaling in die omstandigheden op basis van een ongeschreven algemeen beginsel aldus uitleggen dat zij geen voordeel doet ontstaan, zou de belastingdienst een al te grote beoordelingsmarge geven bij de beslissing welke doelstelling van een bepaalde transactie als dominant is te beschouwen. Dit zou veel onzekerheid creëren rond de rechtmatige keuzes van de marktdeelnemers en het zou economische activiteiten bemoeilijken die duidelijk bescherming verdienen, voorzover ze, althans tot op zekere hoogte, op gewone zakelijke beweegredenen berusten.

90. Er kan weinig twijfel over bestaan dat het ook in dergelijke zaken waarin activiteiten op fiscale én andere overwegingen zijn gebaseerd, nodig kan zijn om verdere beperkingen in te voeren voor aanspraken verband houdend met activiteiten die, in meer of mindere mate, vooral verkrijging van belastingvoordeel tot doel hebben. Dit moet echter door middel van nationale wettelijke maatregelen gebeuren. Uitlegging alleen zal niet volstaan. Dergelijke maatregelen kunnen meer algemene anti-misbruikbepalingen omvatten, zoals sommige lidstaten hebben genomen, die ook van toepassing zijn op de BTW en qua werkingssfeer, modus operandi of gevolgen kunnen verschillen van de werking van het communautaire uitleggingsbeginsel dat misbruik verbiedt op het gebied van de BTW.⁽⁸⁶⁾ Deze wetgeving moet hoe dan ook in overeenstemming zijn met de in artikel 27 voorgeschreven procedure en de door het Hof in dat opzicht vastgestelde grenzen.⁽⁸⁷⁾

91. Op basis van deze analyse ben ik daarom van oordeel dat er een communautaire uitleggingsbeginsel bestaat, dat misbruik van gemeenschapsbepalingen verbiedt en dat ook van

toepassing is op de Zesde richtlijn. Krachtens dat beginsel moeten de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd, dat zij niet de rechten verlenen die naar de letter van die bepalingen lijken te bestaan, indien twee objectieve elementen aanwezig zijn: ten eerste, dat het doel en de beoogde resultaten van de bepaling die het geclaimde belastingvoordeel formeel belichaamt, zouden worden doorkruist indien dat recht werd verleend, en ten tweede, dat het geclaimde recht voortvloeit uit economische activiteiten waarvoor, objectief gezien, geen andere verklaring bestaat dan als grondslag te dienen voor het ontstaan van het geclaimde recht.

4. Het doel van de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende het aftrekrecht en de uitlegging ervan overeenkomstig het beginsel dat misbruik van het gemeenschapsrecht verbiedt

92. De drie voorliggende zaken betreffen misbruik van de gemeenschapsbepalingen die het recht op aftrek van de voorbelasting toekennen. Volgens het hierboven beschreven misbruikcriterium moeten in de eerste plaats de strekking en de doelstellingen worden vastgesteld van de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende het aftrekrecht. De nationale rechters kunnen dan in de bij hen aanhangig gemaakte zaken nagaan of die doelstellingen worden bereikt als verzoeksters wordt toegestaan de voorbelasting af te trekken of terug te vorderen.

93. Uit artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn blijkt a contrario, dat de belastingplichtige die van BTW vrijgestelde leveringen verricht, geen recht heeft op aftrek van de voorbelasting, betaald op goederen en diensten die hij voor die vrijgestelde leveringen gebruikt.(88) Het Hof heeft in dit verband bovendien geoordeeld dat „een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist [is] tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen”.(89) Het volstaat niet dat zij enkel indirect samenhangen met de belaste handelingen van de belastingplichtige, want dat zou betekenen dat rekening moet worden gehouden met het uiteindelijke doel van de belastingplichtige, en dat is hier niet relevant.(90) Het recht van de belastingplichtige om de voorbelasting betaald voor de uitvoering van zijn belaste leveringen, af te trekken van de door hem verschuldigde BTW is een uitvloeisel van het neutraliteitsbeginsel.(91) De BTW is een indirecte algemene belasting op het verbruik, die uiteindelijk door de individuele verbruiker moet worden gedragen.(92) Dienovereenkomstig vereist dat beginsel, dat een belastingplichtige de voorbelasting betaald op ontvangen leveringen voor zijn vrijgestelde transacties, niet *behoort* te kunnen aftrekken of terugvorderen. Voorzover geen BTW wordt geheven op de door de belastingplichtigen geleverde goederen en diensten, wil de Zesde richtlijn hen uiteraard beletten om de desbetreffende voorbelasting terug te krijgen. Dit impliceert, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft benadrukt, dat vrijstelling van BTW in de zin van de Zesde richtlijn niet betekent dat die richtlijn tot doel heeft de eindverbruiker volledig van elke belastingsdruk vrij te stellen.(93)

94. In de drie onderhavige zaken blijkt echter uit de verwijzingsbeschikkingen dat belastingplichtigen die volgens de hierboven uiteengezette doelstellingen van het BTW-stelsel van aftrek niet de voorbelasting behoren te kunnen aftrekken of terug te krijgen – op een klein gedeelte van de ontvangen leveringen na – constructies hebben opgezet die hen in staat stellen dit resultaat te omzeilen en de voorbelasting volledig terug te krijgen. In de BUPA-zaak, die iets anders ligt dan de andere, biedt de opgezette constructie BUPA de facto de mogelijkheid om van het nultarief te blijven genieten, dat vanaf 1 januari 1998 niet langer van kracht was in het Verenigd Koninkrijk en was vervangen door een systeem van vrijstelling zonder recht op aftrek.(94)

95. Het staat hoe dan ook aan de nationale rechters om te bepalen of erkenning van het in casu door de belastingplichtigen geclaimde recht om voorbelasting af te trekken of terug te krijgen, verenigbaar is met de hierboven beschreven strekking en doelstellingen van de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn. Indien zij van oordeel zijn dat deze doelstellingen slechts gedeeltelijk worden bereikt – in de zin dat de vrijgestelde belastingplichtigen slechts een deel van

de betaalde voorbelasting mogen terugvorderen – dan moeten de bepalingen van de Zesde richtlijn inzake aftrek aldus worden uitgelegd dat zij de betrokken belastingplichtigen toestaan om de voorbelasting voor dat deel af te trekken. Dat lijkt het geval te zijn in de zaken Halifax en Huddersfield, waarin de twee gedeeltelijk vrijgestelde entiteiten blijkbaar de voorbelasting kunnen terugvorderen, zij het slechts voor een deel, dat op basis van het toepasselijke pro-ratapercentage moet worden berekend.

96. Met betrekking tot het tweede interpretatieve element van het beginsel dat misbruik van het gemeenschapsrecht verbiedt, is het eveneens aan de nationale rechters om vast te stellen of in de hun voorgelegde zaken de door de betrokken belastingplichtigen verrichte economische activiteiten enig ander doel hebben dan het verkrijgen van een belastingvoordeel. Met andere woorden, zij moeten nagaan of de betrokken activiteiten een zelfstandige economische rechtvaardigingsgrond kunnen hebben, die geen verband houdt met het oogmerk, de betaling van BTW te ontwijken of uit te stellen.

97. Als de nationale rechters in de onderhavige zaken oordelen dat de twee elementen aanwezig zijn, moeten zij concluderen dat de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende het recht van aftrek op teruggaaf van de voorbelasting, volgens een juiste uitlegging ervan overeenkomstig het beginsel dat misbruik van het gemeenschapsrecht verbiedt, dit recht niet of slechts gedeeltelijk verlenen.

5. De uitlegging van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn, voorzover dat relevant is voor de BUPA-zaak

98. Tot slot van mijn analyse wil ik enkele specifieke aspecten van de BUPA-zaak behandelen, die mijns inziens een afzonderlijke behandeling rechtvaardigen tegen de achtergrond van de tweede alinea van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn.

99. In de zaak BUPA dienen de betrokken constructies ertoe, de teruggaaf van de betaalde voorbelasting op verkregen goederen mogelijk te maken voor een periode waarin dat recht niet langer bestond. De vooruitbetalingsovereenkomsten spelen een centrale rol in de realisering van het BTW-optimaliseringsplan. In dat verband wil ik erop wijzen dat, zoals blijkt uit de verwijzingsbeschikking, de vooruitbetalingsovereenkomsten uitdrukkelijk spreken van de „medicijnen [of protheses] die BHL [of GDL] wil aankopen”, die in algemene zin waren beschreven op de bij de vooruitbetalingsovereenkomsten gevoegde lijsten. Niet alleen moesten de medicijnen en de protheses in de toekomst door BHL of GDL nader worden bepaald, maar elk van beide partijen mocht de overeenkomst ook eenzijdig opzeggen, en die opzegging zou volledige terugbetaling tot gevolg hebben van alle vooruitbetaalde bedragen die nog niet voor de aankoop van medicijnen en protheses waren gebruikt.

100. De tekst van de tweede alinea van artikel 10, lid 2, heeft betrekking op situaties waarin „vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht”. Mijns inziens moet artikel 10, lid 2, aldus worden begrepen dat vooruitbetalingen voor goederen en diensten alleen onder deze bepaling vallen, indien deze elk afzonderlijk zijn geïdentificeerd op het tijdstip dat de vooruitbetaling wordt gedaan. Een vooruitbetaling voor goederen die op algemene wijze zijn opgesomd op een lijst waaruit de koper in de toekomst mogelijk één of meer – of geen – producten kiest, en waarbij de koper de overeenkomst te allen tijde eenzijdig kan opzeggen en aanspraak heeft op terugbetaling van het niet-gebruikte gedeelte van de vooruitbetaalde bedragen, maken van die betaling vooraf nog geen „vooruitbetaling” in de zin van de tweede alinea van artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn. Als de verwijzende rechter in deze omstandigheden van oordeel is dat vooruitbetalingsovereenkomsten zoals die in de BUPA-zaak aan de orde zijn, in wezen overeenkomsten zijn betreffende toekomstige aankopen zoals hierboven beschreven, dan vallen zij niet onder de tweede alinea van artikel 10, lid 2, van de

Zesde richtlijn.

101. Indien de verwijzende rechter evenwel van oordeel is dat de feiten in de zaak BUPA onverenigbaar zijn met de hier voorgestelde uitlegging van de tweede alinea van artikel 10, lid 2, zal hij nog steeds kunnen onderzoeken of er sprake is van misbruik van de gemeenschapsbepalingen betreffende de aftrek van voorbelasting. Mijns inziens is er sprake van dergelijk misbruik, als er voor de vooruitbetalingsovereenkomsten in de BUPA-zaak volgens de objectieve vaststellingen van de nationale rechter geen enkele andere verklaring is dan het verkrijgen van een praktisch resultaat dat strijdig is met de doelstellingen van het gemeenschappelijke BTW-aftrekstelsel zoals dit van kracht is sinds 1 januari 1998, namelijk vrijstelling zonder recht op aftrek.

IV – Conclusie

102. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de vragen van het VAT and Duties Tribunal, Londen, van de High Court of Justice (England & Wales), en van het VAT and Duties Tribunal, Manchester, te beantwoorden als volgt:

– in de zaken C?255/02 en C?223/03:

„1) De begrippen ‚economische activiteit‘ en ‚levering‘ door ‚een als zodanig handelende belastingplichtige‘ in de zin van de artikelen 2 en 4 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, moeten aldus worden uitgelegd dat elk van de betrokken transacties objectief en afzonderlijk moet worden beschouwd. Hierbij is van geen belang dat een levering enkel is verricht om belastingvoordeel te verkrijgen.

2) De Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat zij zich, overeenkomstig het communautaire uitleggingsbeginsel dat misbruik van bepalingen van het gemeenschapsrecht verbiedt, verzet tegen het recht van een belastingplichtige om de voorbelasting af te trekken of terug te vorderen, wanneer de nationale rechter vaststelt dat twee objectieve elementen aanwezig zijn: ten eerste, dat de doelstellingen en beoogde resultaten van de bepalingen die dat recht formeel belichamen, zouden worden doorkruist indien dat recht daadwerkelijk werd verleend, en ten tweede, dat het geldend gemaakte recht voortvloeit uit activiteiten waarvoor geen andere verklaring bestaat dan als grondslag te dienen voor het ontstaan van het betrokken recht.”

– In zaak C?419/02:

„1) De begrippen ‚economische activiteit‘ en ‚levering‘ door ‚een als zodanig handelende belastingplichtige‘ in de zin van de artikelen 2 en 4 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, moeten aldus worden uitgelegd dat elk van de betrokken transacties objectief en afzonderlijk moet worden beschouwd. Hierbij is van geen belang dat een levering enkel is verricht om belastingvoordeel te verkrijgen.

2) Artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat vooruitbetalingen gedaan voor onbepaalde goederen die op algemene wijze zijn opgesomd op een lijst waaruit de koper in de toekomst mogelijk een of meer – of geen – producten kiest, op grond van een overeenkomst die de koper te allen tijde eenzijdig kan opzeggen met terugvordering van het restantbedrag dat nog niet is gebruikt voor aankoop van op de lijst vermelde en niet door de koper gespecificeerde goederen, niet zijn te beschouwen als ‚vooruitbetalingen [...] gedaan alvorens de

goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht' in de zin van artikel 10, lid 2, tweede alinea, zodat de BTW niet verschuldigd wordt op het tijdstip van de ontvangst van de vooruitbetalingen en ten belope van het ontvangen bedrag'."

1 – Oorspronkelijke taal: Portugees.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – Zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 108).

4 – Zoals luidend vóór de wijziging bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 (PB L 27, blz. 44).

5 – Volgens het tweede lid van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt het aftrekbare deel van de voorbelasting berekend op jaarbasis.

6 – Volgens dat artikel kunnen „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”.

7 – Section 6, lid 4, van de Value Added Tax Act 1994 (VAT Act 1994) bepaalt eveneens: „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.” Section 10, lid 2, van de VAT Act 1994 bepaalt bovendien: „Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. ... 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”.

8 – Artikel 13, C, bepaalt dat „de lidstaten aan hun belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing over verhuur en verpachting van onroerende goederen te kiezen”.

9 – In overeenstemming dus met artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn.

10 – Dat geldt voor de drie zaken, al benadert het VAT and Duties Tribunal van Manchester zijn zaak niet als een probleem van uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn, maar veeleer vanuit de toepassing van de wet op de omstandigheden van de zaak, een appreciatie die duidelijk tot de bevoegdheden van de nationale rechter behoort.

11 – Het VAT and Duties Tribunal van Manchester stelt deze vraag niet met betrekking tot zaak C-223/03 (Huddersfield) omdat deze volgens de verwijzingsbeschikking het Hof al is gesteld in zaak C-255/02 (Halifax). Het VAT and Duties Tribunal van Manchester laat de behandeling van dit punt daarom aan het Hof over en achtte het niet nodig om deze specifieke vraag aan het Hof voor te leggen.

12 – Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19), en 21 september 1988, Commissie/Frankrijk (50/87, Jurispr. blz. 4797, punt 15).

13 – Zie onder andere arrest Rompelman, reeds aangehaald, punt 19; arresten van 26 maart

1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 8); 4 december 1990, Van Tiem (C?186/89, Jurispr. blz. I?4363, punt 17), en 26 juni 2003, MKG?Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, Jurispr. blz. I?6729, punt 42).

14 – Arresten Rompelman, punt 19, en Commissie/Frankrijk, punt 15, beide aangehaald in voetnoot 12.

15 – Arrest Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 13, punt 8.

16 – Ibidem, punt 8. Zie ook arresten van 12 september 2000, Commissie/Nederland (C?408/97, Jurispr. blz. I?6417, punt 25); Commissie/Griekenland (C?260/98, Jurispr. blz. I?6537, punt 26); Commissie/Verenigd Koninkrijk (C?359/97, Jurispr. blz. I?6355, punt 41); Commissie/Ierland , (C?358/97, Jurispr. blz. I?6301, punt 29); Commissie/Frankrijk (C?276/97, Jurispr. blz. I?6251, punt 31).

17 – Zie bijvoorbeeld arresten van 22 februari 1984, Kloppenburg (C?70/83, Jurispr. blz. 1075, punt 11); 15 december 1987, Denemarken/Commissie (C?348/85, Jurispr. blz. 5225, punt 19); 1 oktober 1998, Verenigd Koninkrijk/Commissie (C?209/96, Jurispr. blz. I?5655, punt 35); 22 november 2001, Nederland/Raad (C?301/97, Jurispr. blz. I?8853, punt 43), en 29 april 2004, Sudholz (C?17/01, Jurispr. blz. I?4243, punt 34).

18 – Zie arresten van 9 juli 1981, Gondrand Frères en Garancini (169/80, Jurispr. blz. 1931, punt 17); 15 december 1987, Ierland/Commissie (C?325/85, Jurispr. blz. 5041, punt 18); 15 december 1987, Nederland/Commissie (C?326/85, Jurispr. blz. 5091, punt 24); en arrest Sudholz, aangehaald in voetnoot 17, punt 34.

19 – De regering van het Verenigd Koninkrijk verwijst in dit verband naar de arresten van 5 juli 1988, Mol (C?269/86, Jurispr. blz. 3627) en Happy Family (C?289/86, Jurispr. blz. 3655), en 11 juni 1998, Fischer (C?283/95, Jurispr. blz. I?3369).

20 – Zie bijvoorbeeld de arresten Rompelman, aangehaald in voetnoot 12, punt 19; Fischer, aangehaald in voetnoot 19, punt 27. Zie punt 12 van de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Coffeeshop Siberië (arrest van 29 juni 1999, C?158/98, Jurispr. blz. I?3971).

21 – Arrest van 28 februari 1984, Senta Einberger (C?294/82, Jurispr. blz.1177); arresten aangehaald in voetnoot 19, Happy Family, punt 20 en Mol, punt 18; arresten van 2 augustus 1993, Lange (C?111/92, Jurispr. blz. I?4677, punt 16), en 28 mei 1998, Goodwin en Unstead (C?3/97, Jurispr. blz. I?3257, punt 9); arrest Coffeeshop Siberië, aangehaald in voetnoot 20, punten 14 en 21, en arrest van 29 juni 2000, Salumets e.a. (C?455/98, Jurispr. blz. I?4993, punt 19).

22 – Arresten aangehaald in voetnoot 19, Happy Family, punt 20 en Mol, punt 18.

23 – Arresten Lange, punt 12, en Salumets e.a., punten 19 en 20, beide aangehaald in voetnoot 21, Coffeeshop Siberië, aangehaald in voetnoot 20, punt 21, en Fischer, aangehaald in voetnoot 19, punt 20.

24 – Arresten Senta Einberger, aangehaald in voetnoot 21; Happy Family, aangehaald in voetnoot 19, punt 23, en arrest van 6 december 1990, Witzemann (C?343/89, Jurispr. blz. I?4477, punt 20).

25 – De regering van het Verenigd Koninkrijk geeft in haar memorie trouwens expliciet toe dat de betrokken transacties niet onrechtmatig zijn, ook al hebben ze tot doel de belasting te ontwijken.

26 – Arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, Jurispr. blz. I?2395); 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Jurispr. blz. I?493), en 12 juni 2003, Sinclair Collis

(C-275/01, Jurispr. blz. I-5965).

27 – In dit verband verwijst het Verenigd Koninkrijk naar de arresten van 20 juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Jurispr. blz. 3111, punt 13), en 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punten 31 tot 36).

28 – Het Hof oordeelde dat de restaurantverrichting als een levering van diensten moet worden beschouwd, omdat deze wordt gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots overweegt (Faaborg-Gelting Linien, aangehaald in voetnoot 26, punt 14).

29 – Het Hof oordeelde dat „het beheer van een golfterrein in het algemeen niet alleen het passief ter beschikking stellen van een terrein [behelst] maar [...] tevens een groot aantal commerciële activiteiten, zoals het toezicht, het beheer en het voortdurende onderhoud door de dienstverrichter, de terbeschikkingstelling van andere installaties enzovoorts.” Zolang er geen sprake was van zeer bijzondere omstandigheden, kon de verhuur van het golfterrein dus niet de overwegende prestatie zijn (Stockholm Lindöpark, aangehaald in voetnoot 26, punt 26).

30 – Het Hof oordeelde dat het verlenen van dat recht, gelet op de omstandigheden waarin deze transactie plaatsvond, niet kon worden gelijkgesteld met verhuur van een onroerend goed. Het gebruik van een deel van de oppervlakte van de bedrijfsruimte was enkel een middel voor de uitvoering van de dienst die het voorwerp van de overeenkomst was, „namelijk de waarborg van de uitoefening van het recht van exclusieve verkoop van sigaretten in het etablissement door de plaatsing en het onderhoud van automaten in ruil voor een percentage van de winst” (Sinclair Collis, aangehaald in voetnoot 26, punten 30 en 31).

31 – Zie a fortiori de redenering ontwikkeld in het arrest Coffeeshop Siberië, aangehaald in voetnoot 20, punt 22. Hier oordeelde het Hof dat zelfs als strafbare activiteiten een verhuur onwettig maken, dit niet belet dat de verhuur een economische activiteit is die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt.

32 – Arrest van 26 september 1996, Enkler (C-230/94, Jurispr. blz. I-4517).

33 – Ibidem, punt 27.

34 – Ibidem, punt 27.

35 – Arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321).

36 – Arrest van 29 februari 1996, INZO (C-110/94, Jurispr. blz. I-857).

37 – Ibidem, punt 24; arrest Breitsohl, aangehaald in voetnoot 35, punt 39, en arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa (C-110/98 tot C-147/98, Jurispr. blz. I-1577).

38 – Zie in dit verband ook het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983, punt 24). Terecht voert het Verenigd Koninkrijk aan dat BTW moet worden geheven overeenkomstig de feitelijke economische situatie en dat de schijn niet doorslaggevend mag zijn. Het steunt zijn redenering op het arrest van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005), waarin een dochtermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk – voor 100 % eigendom van de Deense moedermaatschappij die via de dochtermaatschappij haar diensten verrichtte in het Verenigd Koninkrijk – werd beschouwd als de vaste inrichting van de Deense moedermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk, in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn. Bovendien werd geoordeeld dat dat aanknopingspunt belangrijker was dan de plaats waar de leverancier zijn zetel had gevestigd. In die context werd, op basis van de feitelijke economische

situatie, geoordeeld dat de dochtermaatschappij enkel optrad als assistent van de Deense moedermaatschappij. Het was echter hoegenaamd niet de bedoeling van DFDS om activiteiten die objectief gezien economisch van aard waren, van de werkingssfeer van de Zesde richtlijn uit te sluiten, alleen omdat zij door een belastingplichtige en andere rechtspersonen die volledig onder haar controle vielen, waren aangegaan en verricht met als doel de betaling van BTW te ontwijken. Uit deze zaak kan dus zeker niet worden afgeleid dat transacties die objectief gezien van economische aard zijn, buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn moeten blijven.

39 – De transactie was zelfs een centraal element in de BTW-ontwijkingsconstructie, omdat ze alle leveringen van LPDS in dat aanslagjaar dekte, waardoor LPDS teruggaaf kon vorderen van de door CWPI tijdens dezelfde periode berekende voorbelasting voor de door LPDS verrichte bouwwerkzaamheden.

40 – Zie arresten van 6 juli 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 16 tot 18); 8 juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 29), en 27 september 2001, Cibo Participations (C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 30).

41 – Zie bijvoorbeeld arresten van 3 december 1974, Van Binsbergen (C-33/74, Jurispr. blz. 1299, punt 13); 3 februari 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Jurispr. blz. I-487, punt 12), en 5 oktober 1994, TV10 (C-23/93, Jurispr. blz. I-4795, punt 21), betreffende de vrijheid van dienstverlening; 21 juni 1988, Lair (39/86, Jurispr. blz. 3161, punt 43), betreffende het vrije verkeer van werknemers; 10 januari 1985, Leclerc e.a. (229/83, Jurispr. blz. 1, punt 27), over het vrije verkeer van goederen. Zie ook het arrest van 7 februari 1979, Knoors (115/78, Jurispr. blz. 399, punt 25), aangaande het vrije verkeer van personen en de vrijheid van vestiging, waarin het Hof uitdrukkelijk erkende dat „dat een lidstaat er een gerechtvaardigd belang bij kan hebben te verhinderen dat enige zijner onderdanen de krachtens het Verdrag geschapen mogelijkheden misbruiken om te trachten zich te onttrekken aan de werkingssfeer van hun nationale wetgeving”. Zie ook de latere bevestiging in de arresten van 3 oktober 1990, Bouchoucha (C-61/89, Jurispr. blz. I-3551, punt 14), en 7 juli 1992, Singh (C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 24).

42 – Arrest van 2 mei 1996, Paletta (C-206/94, Jurispr. blz. I-2357, punt 24).

43 – Arrest van 11 oktober 1977, Cremer (C-125/76, Jurispr. blz. 1593, punt 21).

44 – Arrest van 3 maart 1993, General Milk Products (C-8/92, Jurispr. blz. I-779, punt 21). Zie met betrekking tot het gemeenschappelijk landbouwbeleid ook het arrest van 27 oktober 1981, Schumacher e.a. (C-250/80, Jurispr. blz. 2465, punten 16 en 18), waarin het Hof een typisch teleologische aanpak hanteerde en niet toekwam aan het leerstuk van rechtsmisbruik.

45 – Zie arresten van 12 maart 1998, Kefalas (C-367/96, Jurispr. blz. I-2843, punten 20 en 28), en van 23 mei 2000, Diamantis (C-373/97, Jurispr. blz. I-1705, punt 33).

46 – Arresten van 9 maart 1999, Centros (C-212/97, Jurispr. blz. I-1459, punt 24). Zie later in het kader van een vermoedelijk misbruik van het vestigingsrecht, arresten van 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punten 41 en 45), en 30 september 2003, Inspire Act (C-167/01, Jurispr. blz. I-10155, punt 136).

47 – Het Hof diende zich eveneens, bijvoorbeeld in de arresten Kefalis en Diamantis, aangehaald in voetnoot 45, te buigen over de manier waarop nationale rechtscolleges nationale bepalingen inzake rechtsmisbruik toepassen om de uitoefening van door het gemeenschapsrecht verleende rechten te beperken.

48 – Zie conclusie van advocaat-generaal La Pergola in de zaak Centros, aangehaald in voetnoot

46, punt 20.

49 – Zie onder andere het arrest Diamantis, aangehaald in voetnoot 45, punt 33.

50 – Dat blijkt bijvoorbeeld uit punt 21 van het arrest Kefalas, aangehaald in voetnoot 45, waar het Hof toegeeft dat er behoefte is aan regels „om te beoordelen of van een uit een gemeenschapsbepaling voortvloeiend recht misbruik wordt gemaakt”.

51 – Zie in dat verband punt 27 van de conclusie van advocaat-generaal Tesouro in de zaak Kefalas, aangehaald in voetnoot 45, waarin hij schrijft: „Het Hof heeft dus tot nu toe erkend, dat elke nationale rechtsorde gebruik kan maken van haar eigen rechtsregels (of het nu gaat om bepalingen die straf stellen op ‚wetsontduiking’, ‚simulatie’ of, waarom niet, ‚rechtsmisbruik’) om een beroep op gemeenschapsbepalingen te blokkeren in welbepaalde gevallen.”

52 – Deze benadering blijkt bijvoorbeeld uit de arresten Paletta, punt 25, en Kefalas, punten 21 en 22 (beide aangehaald in voetnoot 42), en Diamantis, punten 34 en 35 (aangehaald in voetnoot 45), en Centros, punten 24 en 25 (aangehaald in voetnoot 46).

53 – In het arrest Centros, aangehaald in voetnoot 46, punt 25, oordeelde het Hof dat ofschoon „de nationale rechterlijke instanties van geval tot geval op basis van objectieve gegevens rekening kunnen houden met misbruik of bedrog door de belanghebbenden en hen in voorkomend geval een beroep op de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht kunnen ontfeggen, [...] zij evenwel bij de beoordeling van een dergelijk gedrag ook het doel van de betrokken bepalingen van gemeenschapsrecht in aanmerking [dienen] te nemen”.

54 – Zie bijvoorbeeld arresten Kefalas, aangehaald in voetnoot 45, punten 24, 25 en 29 en Centros, aangehaald in voetnoot 46, punten 26, 27 en 30.

55 – Arrest van 14 december 2000 (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569).

56 – PB L 317, blz. 1.

57 – Arrest Emsland, aangehaald in voetnoot 55, punt 52.

58 – Ibidem, punt 53.

59 – Zie in dat verband punt 69 van de conclusie van advocaat-generaal Alber in de zaak Emsland Stärke: „de wettigheid van specifieke in- en uitvoertransacties moet dus worden beoordeeld aan de hand van het doel van de betrokken rechtsregels.” Zie ook punt 52 van het arrest. Recenter schreef ook advocaat-generaal Tizzano in punt 114 van zijn conclusie in de zaak Zhu en Chen (arrest van 19 oktober 2004, C-200/02, Jurispr. blz. I-9925), dat om na te gaan of een bepaald recht is misbruikt „[we] moeten [...] vaststellen of de justitiabele, door de bepaling van gemeenschapsrecht in te roepen die het betrokken recht toekent, de geest en de strekking ervan verdraait”. In punt 115 van zijn conclusie benadrukt hij dat de referentieparameter voor het beoordelen van misbruik „in wezen is of de bepaling van gemeenschapsrecht die het desbetreffende recht toekent, voor een oneigenlijk doel wordt gebruikt.”

60 – Arresten aangehaald in voetnoot 45, Diamantis, punt 33, en Kefalas, punt 22, en arrest van 12 maart 1996, Pafitis e.a., (C-441/93, Jurispr. blz. I-1347, punt 68).

61 – Zie in dat verband arrest Centros, aangehaald in voetnoot 46, punt 27, waar het Hof oordeelde dat, gelet op het doel waarvoor de vrijheid van vestiging is verleend, het feit dat iemand een vennootschap opricht in een lidstaat en een filiaal opent in een andere lidstaat met een minder strenge vennootschapswetgeving, op zich geen misbruik van het recht van vestiging vormt. Bij de

afbakening van de werkingssfeer van het recht van vestiging werd ook rekening gehouden met de eerdere uitlegging in dit verband in het arrest van 10 juli 1986, Segers (zaak 79/85, Jurispr. blz. 2375, punt 16).

62 – Zie in dat verband A. Kjellgren, „On the Border of Abuse” in *European Business Law Review*, 2000, blz. 192. Zelfs in het arrest Emsland, waarin het misbruikconcept nader is uitgediept, heeft het Hof de weg van uitlegging van de betrokken bepalingen gevolgd. Kenmerkend in dat verband is dat het Hof in het dispositief bepaalt dat „verordening (EEG) nr. 2730/79 [...] moet aldus worden uitgelegd dat [...]”. Voor de analyse van de aan de orde zijnde zaken heeft het mijns inziens geen belang of het betrokken beginsel geleidelijk aan de status van een echt zelfstandig algemeen beginsel van gemeenschapsrecht verwerft, zoals is bepleit door D. Simon en A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit”, in *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, deel 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, blz. 579.

63 – Zoals een auteur het stelt (Kjellgren, „On the Border of Abuse”, o.c., blz. 193) „De rechtspraak van het Hof over misbruik berust in wezen op uitlegging van de betrokken gemeenschapsbepalingen; de vraag of er misbruik is, komt er aldus op neer of het gestelde misbruik binnen de werkingssfeer van de bepaling valt of niet.” Zie in dat verband ook de conclusie van advocaat-generaal La Pergola in de zaak Centros, aangehaald in voetnoot 46, punt 20.

64 – De verwijzing naar het subjectieve element in het arrest Emsland valt goed te begrijpen gezien de omstandigheden van die zaak, waarin de partijen bij de transactie van meet af aan de bedoeling hadden om de goederen weer de Gemeenschap binnen te brengen, en nooit van plan waren om ze definitief naar Zwitserland uit te voeren. De u?bochtconstructie was slechts een façade (zij het een echte) waarachter een andere werkelijkheid schuil ging, namelijk dat de partijen nooit de bedoeling hadden om de goederen definitief buiten het grondgebied van de Gemeenschap te brengen. De operatie in de zaak Emsland was dus bedrog, omdat het de bedoeling van alle betrokken partijen was dat de gebruikte documenten en de verrichte handelingen in werkelijkheid niet de rechtsgevolgen (rechten en plichten) zouden hebben die ze voor derden ogenschijnlijk hadden.

65 – Zie het arrest Emsland, aangehaald in voetnoot 55, punt 50, waarin het in die zaak aan de orde zijnde misbruik wordt beschreven als „goederen louter formeel het grondgebied van de gemeenschap [...] doen verlaten enkel en alleen om uitvoerrestituties te ontvangen”. Ook in andere zaken heeft het Hof het „uitsluitende doel” van een bepaalde activiteit of van een bepaald gedrag objectief beschouwd als criterium om het bestaan van misbruik te beoordelen. Zie bijvoorbeeld het arrest Leclerc, aangehaald in voetnoot 41, punt 27, waarin wordt verklaard dat men geen beroep kan doen op het gemeenschapsrecht als goederen „enkel zijn uitgevoerd met het doel ze opnieuw in te voeren teneinde een wettelijke regeling als de onderhavige te ontduiken”. Zie ook het arrest Lair, aangehaald in voetnoot 41, punt 43, waarin wordt gesteld dat „wanneer aan de hand van objectieve factoren kan worden vastgesteld dat een werknemer zich naar een lidstaat begeeft met het enkele doel om daar, na een zeer korte periode beroepswerkzaamheid, aanspraak te kunnen maken op steun voor studenten, moet worden opgemerkt dat dergelijke misbruiken niet worden gedekt door de hier besproken bepalingen van het gemeenschapsrecht”.

66 – In dat verband wil ik erop wijzen dat in het Hof in zijn overwegingen in het arrest Emsland bijvoorbeeld nooit de uitdrukking „rechtsmisbruik” gebruikt, maar steeds de uitdrukking „misbruik”. Zo ook heeft het Hof, eveneens enkel sprekend van „misbruik”, onlangs in het arrest van 23 september 2003, Hacene Akrich (C?109/01, Jurispr. blz. I?9607, punt 57), geoordeeld dat er sprake was van misbruik en dat „artikel 10 van verordening nr. 1612/68 [...] niet van toepassing [is]

wanneer de onderdaan van een lidstaat en de onderdaan van een derde land een schijnhuwelijk hebben gesloten teneinde de bepalingen inzake binnenkomst en verblijf van onderdanen van derde landen te omzeilen” (punt 2 van het dispositief van het arrest). In deze zaak gaat het dus duidelijk om misbruik als uitleggingsbeginsel. De toepassing van het misbruikconcept leidt tot het buiten beschouwing laten van een gemeenschapsbepaling en, bijgevolg, tot de conclusie dat het recht niet is verleend: er is geen sprake van een beperking van de uitoefening van een door de gemeenschapsbepaling inderdaad verleend recht.

67 – Conclusie in de zaak Kefalas, aangehaald in voetnoot 45, punt 24. Zie in dezelfde zin ook D. Simon en A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe”, aangehaald in voetnoot 62, blz. 568, waar de auteurs schrijven dat „le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application”.

68 – Het is algemeen bekend dat elke wetsbepaling en elk recht de mogelijkheid van misbruik in zich draagt en dat de rechtsorde dit in principe niet mag tolereren. Zie L. Cadiet en P. Tourneau, „Abus de droit”, in *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, blz. 3 en 4, en Ghestin en Goubeaux, *Traité de droit civil, Introduction générale*, 3de uitgave, LGDJ, Parijs, 1990, blz. 673-676 en 704, die erop wijzen dat leerstukken zoals „rechtsmisbruik” (en ook „wetsontduiking”) in de rechtspraak zijn ontwikkeld om te voorkomen dat een formele en mechanische toepassing van de rechtsregels leidt tot resultaten die, gelet op de doelstellingen van het rechtssysteem, onaanvaardbaar zijn.

69 – Arrest van 29 april 2004, Gemeente Leusden (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 76). Zie ook in dezelfde zin, conclusie van advocaat-generaal Tizzano in dezelfde zaken, punten 98 en 99, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

70 – Zie in dit verband het standpunt van advocaat-generaal Alber in punt 80 van zijn conclusie in de zaak Emsland, dat artikel 4, lid 3, van verordening nr. 2988/95 betreffende de bescherming van de financiële belang van de Europese Gemeenschappen geen nieuw rechtsbeginsel invoert, maar alleen een algemeen rechtsbeginsel codificeert, dat al deel uitmaakte van de communautaire rechtsorde. De toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik in die zaak hing dus niet af van de latere inwerkingtreding van verordening nr. 2988/95.

71 – Ibidem, punt 10.

72 – Zie bijvoorbeeld in Duitsland § 42 van de Abgabenordnung (zie Kruse en Düren, in Tipke en Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), over misbruik van rechtsfiguren ('Steuerumgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten'); in Oostenrijk, § 22 van de Bundesabgabenordnung (BGBl. Nr. 194/1961), zoals gewijzigd, dat een soortgelijk concept van misbruik van civielrechtelijke vormen en rechtsfiguren kent ('Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts'); in Finland, artikel 28 van de Laki verotusmenettelystä 1558/1995, dat eveneens misbruik van civielrechtelijke figuren in het belastingrecht betreft; in Luxemburg, artikel 6(1) van de Loi d'adaptation fiscale, 1934, dat ook een vergelijkbaar misbruikconcept hanteert. In Portugal bevat artikel 38(2) van de Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 van 17 december), zoals gewijzigd bij Lei No 100/99 van 27 juni en latere wetten, een algemene bepaling over belastingontwijking, inhoudende dat rechtshandelingen die hoofdzakelijk zijn bestemd om door middel van kunstgrepen of misbruik van rechtsfiguren de verschuldigde belasting te verlagen, geen gevolgen hebben op fiscaal gebied. In Spanje maakt artikel 15 van de Ley General Tributaria (Ley 58/2003, van 17 december 2003), betreffende conflicten bij de toepassing van de belastingwetgeving ('Conflicto en la aplicación de la norma tributaria'), gebruik van concepten als kennelijk kunstmatige handelingen of transacties; in Frankrijk past artikel L. 64 van de Livre des procédures fiscales het concept rechtsmisbruik toe op het belastingrecht, en rekent daartoe schijnoperaties en wetsontduiking; in Ierland bevat section

811(2) van de Tax Consolidation Act 1997 een algemene bepaling over belastingontwijking onder het opschrift „transacties om belastingplichten te ontwijken”, waarin gebruik wordt gemaakt van concepten zoals transacties „die primair zijn aangegaan of uitgevoerd om belastingvoordeel te verkrijgen” (zie section 811(2)(c)(ii)); in Italië bevat artikel 37bis van decreto legge 600/1973, ingevoerd door decreto legislativo nr. 358 van 8 oktober 1997 (*Gazzetta Ufficiale* nr. 249 van 24 oktober 1997), een algemene bepaling over belastingontwijking, gebaseerd op het concept van rechtshandelingen zonder geldige economische grond („atti privi di valide ragioni economiche”); in Zweden bevat artikel 2 van de Lag om skatteflykt (1995:575) („wet inzake belastingontwijking”) een algemene bepaling over belastingontwijking, waarin wordt gesproken van belastingvoordeel als de *voornaamste oorzaak* van een rechtshandeling. In Nederland verwijst de rechter vaak naar het in de rechtspraak ontwikkelde begrip *fraus legis* in het belastingrecht, waarbij moet worden onderzocht of het enige of doorslaggevende doel van een transactie het verkrijgen van belastingvoordeel is.

73 – Arrest van 13 februari 1985, *Direct Cosmetics* (C?5/84, Jurispr. blz. 617, punt 37).

74 – Arresten van 21 september 1988, *Commissie/Frankrijk*, aangehaald in voetnoot 12, punt 22; 11 juli 1991, *Lennartz* (C?97/90, Jurispr. blz. I?3795, punt 35), en 20 januari 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C?412/03, Jurispr. blz. I?743, punt 26).

75 – Arrest van 10 april 1984, *Commissie/België* (C?324/82, Jurispr. blz. 1861, punten 31 en 32). In het bijzonder met betrekking tot het voorkomen van belastingontwijking heeft het Hof in het arrest van 12 juli 1988, *Direct Cosmetics en Laughtons Photographs* (138/86 en 139/86, Jurispr. blz. 3937, punten 21 tot 24), nog opgemerkt dat een lidstaat van de richtlijn afwijkende maatregelen mag nemen om belastingontwijking te voorkomen, zelfs als objectief vaststaat dat de belastingplichtige zijn economische activiteit niet met het oog op het behalen van fiscaal voordeel heeft verricht. Ik wijs er echter op dat de concepten belastingfraude, belastingontwijking en misbruik van belastingrecht niet in alle lidstaten dezelfde inhoud hebben. In het Verenigde Koninkrijk is belastingontwijking toegestaan, in tegenstelling tot belastingfraude, die ongeoorloofd is. Het ontbreken van een algemeen concept van misbruik van belastingrecht in het Verenigd Koninkrijk maakt het onmogelijk om voor andere lidstaten tot een gemeenschappelijk onderscheid te komen tussen belastingplanning die misbruik oplevert (in Frankrijk „*évasion fiscale*”), en gewone belastingplanning („*habileté fiscale*” in Frankrijk) die misschien niet populair is bij de belastingdiensten, maar wel wettig. Zie in dit verband S.N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights”, *Intertax* 1991/2, blz. 54-81, op blz. 57.

76 – Zie het arrest *BP Soupergaz*, aangehaald in voetnoot 40, punt 35: „In artikel 17, leden 1 en 2, is nauwkeurig vermeld welke de voorwaarden [zijn] voor het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Deze bepalingen laten de lidstaten geen enkele beoordelingsmarge bij de toepassing ervan.”

77 – Zie arrest van 13 november 1990, *Marleasing* (C?106/89, Jurispr. blz. I?4135, punt 8): „Bij de toepassing van het nationale recht, ongeacht of het daarbij gaat om bepalingen die dateren van eerdere of latere datum dan de richtlijn, moet de nationale rechter dit zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, ten einde het hiermee beoogde resultaat te bereiken.” Zie in dat verband P. Farmer, ‘VAT Planning: Assessing the „Abuse of Rights” Risk’, *The Tax Journal*, 27 mei 2002, blz. 16.

78 – Zie arrest van 11 juli 2002, *Marks & Spencer* (C?62/00, Jurispr. blz. I?6325, punt 27): „Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de vaststelling van nationale maatregelen die een richtlijn naar behoren uitvoeren, niet tot gevolg heeft dat de richtlijn niet langer gevolgen heeft, en dat een lidstaat ook na vaststelling van deze maatregelen gehouden blijft daadwerkelijk de volledige toepassing van de richtlijn te verzekeren.” Zie ook conclusie van advocaat-generaal Geelhoed,

punt 42: „Ook op de met de uitvoering belaste autoriteit en op de nationale rechter rust de verplichting er op toe te zien dat het met de richtlijn beoogde resultaat wordt veiliggesteld”.

79 – Zie arrest Gemeente Leusden, aangehaald in voetnoot 69, punt 78.

80 – Zo kan dit beginsel in het privaatrecht deel uitmaken van de specifieke leerstukken „rechtsmisbruik” of „wetsontduiking”, terwijl in het fiscaal recht wel dezelfde benamingen worden gehanteerd, maar heel andere toepassingscriteria gelden. Het Franse concept rechtsmisbruik in het belastingrecht, vervat in artikel L.64 van de *Livre des procédures fiscales* (zie voetnoot 72), is bijvoorbeeld tweeledig en dekt zowel „schijn”transacties als „wetsontduiking”. Rechtsmisbruik heeft in het Franse belastingrecht dus niet dezelfde betekenis als in het goederen? of verbintenissenrecht. Zie M. Cozian, „La notion d’abus de droit en matière fiscale”, in *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, blz. 50-57, en voor een vergelijking tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, S. Frommel, ‘United Kingdom tax law and abuse of rights’, o.c., blz. 57-58.

81 – Zie arresten van 3 december 1998, Belgocodex (C?381/97, Jurispr. blz. I?8153, punt 26), en 8 juni 2000, Schlo?stra?e (C?396/98, Jurispr. blz. I?4279, punt 44); arresten Marks & Spencer, aangehaald in voetnoot 78, punt 44, en Gemeente Leusden, aangehaald in voetnoot 69, punt 57.

82 – Zie arrest Gemeente Leusden, aangehaald in voetnoot 69, punten 58, 65 en 69.

83 – Zie arresten van 22 februari 1989, Commissie/Frankrijk en Verenigd Koninkrijk (C?92/87 en 93/87, Jurispr. blz. 405, punt 22), en arrest Sudholz, aangehaald in voetnoot 17, punt 34. Zie ook, in dezelfde zin, voetnoot 18 voor rechtspraak die naar analogie kan worden toegepast op de BTW.

84 – Arrest BLP Group, aangehaald in voetnoot 38, punt 26; arresten van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Jurispr. blz. I?7257, punt 33), en ook arrest Gemeente Leusden, aangehaald in voetnoot 69, punt 79.

85 – De belasting is zeker een kostenpost waarmee een marktdeelnemer rekening mag houden bij de keuze tussen verschillende manieren van zaken doen, zolang hij de op hem rustende fiscale verplichtingen maar nakomt. Al kan er twijfel bestaan aan de morele gerechtvaardigheid van deze vrijheid, dit kan zeker niet het geval zijn wat de rechtmatigheid ervan betreft.

86 – Sommige van de algemene anti-misbruikbepalingen die in een aantal lidstaten zijn vastgesteld (zie voetnoot 72), zijn, althans in principe, ook van toepassing op de BTW in die landen. Dat geldt voor Frankrijk, Duitsland, Oostenrijk, Spanje, Finland, Ierland, Luxemburg en Portugal.

87 – Zie boven, punt 78. In het kader van artikel 27 heeft het Hof bovendien aanvaard dat niets in de weg staat aan „een bepaling die een zekere mate van algemeenheid of abstractie vertoont”. Zie arrest van 29 mei 1997, Skripalle (C?63/96, Jurispr. blz. I?2847, punt 29).

88 – Zie arresten van 4 oktober 1995, Armbrecht (C?291/92, Jurispr. blz. I?2775, punten 27 en 28); 26 september 1996, Debouche (C?302/93, Jurispr. blz. I?4495, punt 16), en arrest BLP Group, aangehaald in voetnoot 38, punt 28. Zie ook B. Terra en J. Kajus, *A Guide to VAT*, blz. 802 en P. Farmer en R. Lyal, *EC Tax Law*, blz. 190-191.

89 – Arresten BLP Group, aangehaald in voetnoot 38, punt 19; Midland Bank, punten 30 tot 33, en Cibo Participations, punten 31 tot 35, beide aangehaald in voetnoot 40. Zie ook arrest Armbrecht, aangehaald in voetnoot 88, punt 29.

90 – Arresten BLP Group, aangehaald in voetnoot 38, punten 19 en 24; Midland Bank, punt 20, en Cibo Participations, punt 29, beide aangehaald in voetnoot 40.

91 – Zowel in het arrest van 21 september 1988, Commissie/Frankrijk, punt 17, als in het arrest Rompelman, punt 19, oordeelde het Hof: „de aftrekregeling [heeft] tot doel [...], de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW . Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, [...] *mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen*” (cursivering van mij).

92 – Zie B. Terra en J. Kajus, aangehaald in voetnoot 88, blz. 361-365.

93 – Een bepaald deel van de niet-aftrekbare voorbelasting die de belastingplichtigen hebben betaald, wordt immers verrekend in de prijs die de eindverbruiker betaalt.

94 – Er is een zekere parallel tussen de activiteiten in de onderhavige zaken en de situatie die aan de orde was in het arrest van 2 april 1998, EMU Tabac e.a., (C-296/95, Jurispr. blz. I-1605), waarin, volgens de beschrijving van de nationale rechter, inwoners van het Verenigd Koninkrijk, zonder uit hun stoel te komen, tabak konden verkrijgen die was gekocht in een Luxemburgse winkel. De constructie in die zaak, waarbij vertegenwoordigers werden ingezet, stelde de individuele klanten in staat om de betaling van de accijnzen in het Verenigd Koninkrijk, die hoger zijn dan in Luxemburg, te omzeilen. Zoals advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in punt 89 van zijn conclusie stelde: „Indien dat in laatste instantie noodzakelijk mocht blijken, kan de nationale rechter op dezelfde wijze weigeren de door partijen aangevoerde regel (belastingheffing in het land van oorsprong) toe te passen, op grond dat het resultaat van die toepassing in dit geval kennelijk indruist tegen de geest en het doel van de richtlijn en andere bepalingen van de richtlijn hun nuttig effect ontnemt. Daardoor zou hij enkel het algemene rechtsbeginsel toepassen dat wetsontduiking verbiedt.” Het antwoord van het Hof, gebaseerd op uitlegging van de relevante bepalingen van de richtlijn, namelijk artikel 8, was dat het artikel niet van toepassing is wanneer de accijnsproducten door een vertegenwoordiger zijn gekocht en/of vervoerd (punt 37 van het arrest).