

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MAZÁK

van 30 september 2010 (1)

Zaak C-277/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

tegen

RBS Deutschland Holdings GmbH

[verzoek om een prejudiciële beslissing van de Court of Session of Scotland (First Division, Inner House) (Verenigd Koninkrijk)]

„Uitlegging van artikel 17, lid 3, sub a, van Zesde btw-richtlijn – Handelingen die uitsluitend worden verricht om belastingvoordeel te verkrijgen – Uitoefening van autoleasingactiviteiten in Verenigd Koninkrijk door Duitse dochteronderneming van in Verenigd Koninkrijk gevestigde bank”

I – Inleiding

1. Bij beslissing van 10 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 21 juli 2009, heeft de Court of Session of Scotland (First Division, Inner House) (Verenigd Koninkrijk) het Hof van Justitie krachtens artikel 234 EG verzocht om een prejudiciële uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(2) (hierna: „Zesde richtlijn”).
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”), de instantie die in het Verenigd Koninkrijk verantwoordelijk is voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en andere belastingen, en RBS Deutschland Holdings GmbH (hierna: „RBSD”) over de weigering van de Commissioners van aftrek van de btw over de aankoop van motorvoertuigen voor grensoverschrijdende leasing binnen de Gemeenschap.
3. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen, ten eerste, of artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van een lidstaat de aftrek van voorbelasting over de aankoop van leasingauto's mogen weigeren in omstandigheden als die in casu, waarin geen belasting in een later stadium in rekening werd gebracht over de leasing van de auto's hetzij in deze lidstaat hetzij in een andere betrokken lidstaat.
4. Ten tweede wenst de verwijzende rechter te vernemen of de betrokken handelingen kunnen worden aangemerkt als „misbruik” in de zin van het arrest Halifax e.a.(3)

II – Rechtskader

A – Zesde richtlijn

5. Artikel 5 van de Zesde richtlijn bepaalt, voor zover toepasselijk:

„1. Als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

4. Als leveringen in de zin van lid 1 worden eveneens beschouwd:

[...]

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaliter het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

[...]”

6. Artikel 6 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

[...]”

7. Artikel 8, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als plaats van een levering van goederen wordt aangemerkt:

a) ingeval het goed door de leverancier, door de afnemer dan wel door een derde wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt. [...]

b) ingeval het goed niet wordt verzonden of vervoerd: de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.

[...]”

8. Artikel 9 van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

[...]”

9. Artikel 17 van de Zesde richtlijn, met als titel „Ontstaan en omvang van het recht op aftrek”, bepaalt, voor zover toepasselijk:

„[...]

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

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

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]”

B – *Toepasselijk nationaal recht*

10. Schedule 4, 1(2), van de Value Added Tax Act 1994 (hierna: „btw-wet”), met een definitie van het begrip „levering van goederen”, bepaalt:

„Indien het bezit van goederen wordt overgedragen of overgaat –

a) krachtens een overeenkomst voor de verkoop van goederen, of

b) krachtens overeenkomsten waarin uitdrukkelijk wordt gestipuleerd dat ook de eigendom zal worden overgedragen of zal overgaan op enig toekomstig tijdstip (dat is bepaald in of blijkt uit de overeenkomsten, doch uiterlijk bij volledige betaling van de goederen),

betreft het in beide gevallen een levering van goederen.”

11. Overeenkomstig deze regel wordt leasing naar nationaal recht beschouwd als een levering van goederen op voorwaarde dat bij afloop van de overeenkomst de eigendom van de leasinggoederen overgaat op de leasingnemer of een derde. Is dat niet het geval, dan vormt leasing een dienst overeenkomstig Section 5(2)(b) van de btw-wet, waarin wordt bepaald dat elke handeling die geen levering van goederen is, maar wordt verricht „onder bezwarende titel”, als een dienst wordt beschouwd.

III – **Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen**

12. RBSD is een in Duitsland gevestigde vennootschap die bank- en leasingdiensten verstrekt en tot de Royal Bank of Scotland Group behoort. RBSD heeft geen vestiging in het Verenigd Koninkrijk, maar is daar voor btw-doeleinden geregistreerd als niet in het land gevestigde belastingplichtige.

13. In januari 2000 introduceerde Lombard North Central plc Vinci plc (hierna: „Vinci”), een niet-verbonden onderneming naar het recht van het Verenigd Koninkrijk, bij RBSD met de bedoeling dat RBSD leasingdiensten zou verstrekken aan Vinci. Op 28 maart 2001 hebben RBSD en de Vinci Group een aantal overeenkomsten afgesloten.

14. Eerst kocht RBSD in het Verenigd Koninkrijk motorvoertuigen aan van Vinci Fleet Services (hierna: „VFS”), een dochteronderneming van Vinci. VFS had de auto’s aangekocht bij in het Verenigd Koninkrijk gevestigde autoverkopers.

15. Daarna sloten RBSD en VFS een Put Option Agreement (verkoopoptie) voor die auto’s. Volgens deze overeenkomst verleende VFS RBSD een optie waardoor van VFS kon worden verlangd dat zij de auto’s waarvoor tussen RBSD en een vennootschap van de Vinci Group een leaseovereenkomst was gesloten, terugkocht.

16. Ten slotte werd een leasingovereenkomst voor twee jaar gesloten, met de mogelijkheid van verlenging, de zogenaamde „Master Lease Agreement” (leasingraamovereenkomst), met RBSD als leasinggever en Vinci als leasingnemer voor materiaal dat in de bijlagen bij deze overeenkomst werd omschreven als auto’s. Na afloop van de leasing moest Vinci de volledige restwaarde van de auto’s aan RBSD betalen. Indien (in lijn met de verwachtingen van partijen) RBSD de auto’s aan een derde verkocht, zou Vinci een vordering of een schuld hebben ten belope van het verschil tussen de verkoopprijs en de restwaarde van de auto’s, naargelang van het geval.

17. Tussen 28 maart 2001 en 29 augustus 2002 rekende RBSD Vinci voor 335 977 GBP aan leasegelden aan, zonder btw in rekening te brengen.

18. Op 29 augustus 2002 cedeerde RBSD de overeenkomsten aan Lombard Leasing GmbH, een Duitse dochtervennootschap van de Royal Bank of Scotland Group (hierna: „LL”). LL rekende vervolgens van 29 augustus 2002 tot en met 27 juni 2004 Vinci voor 1 682 876 GBP aan leasegelden aan, zonder btw in rekening te brengen.

19. Vervolgens en wel tot en met 15 december 2004 oefende LL de verkoopoptie jegens VFS uit voor de geleasede auto’s. VFS kocht de auto’s voor een bedrag van 663 158 GBP terug, waarbij LL voor 116 052 GBP btw in rekening bracht, die daarna werd doorgestort aan de Commissioners.

20. Over de leasegelden, die eerst RBSD en daarna LL ontvingen, was in het Verenigd Koninkrijk geen btw verschuldigd omdat naar het recht van het Verenigd Koninkrijk de betrokken handelingen werden beschouwd als diensten die werden verstrekt in Duitsland, zijnde de plaats waar de dienstverstrekker de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. In Duitsland was evenmin btw verschuldigd over deze betalingen omdat naar Duits recht de betrokken handelingen werden beschouwd als leveringen van goederen die in het Verenigd Koninkrijk plaatsvonden, zijnde de plaats waar de goederen zich bevonden op het tijdstip van de levering.

21. Bijgevolg werd in geen van beide lidstaten btw betaald over de leasegelden. Zoals hierboven is opgemerkt⁽⁴⁾, werd evenwel in het Verenigd Koninkrijk btw geheven over de opbrengst van de verkoop van de auto’s na uitoefening van de verkoopoptie door LL.

22. Voor de nationale belastingautoriteiten maakte RBSD aanspraak op volledige aftrek van de voorbelasting voor een bedrag van 314 056 GBP dat VFS in rekening had gebracht bij de aankoop van de auto’s door RBSD.⁽⁵⁾ RBSD stelde onder meer dat zij op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn gerechtigd was op aftrek van de voorbelasting over de aankoop van deze goederen. Bovendien was in casu niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het verbod van misbruik, aangezien het ging om leasinghandelingen die werden gesteld tussen drie onafhankelijke ondernemingen die at arm’s length handelden.

23. De Commissioners weigerden RBSD de btw-aftrek waarop zij aanspraak maakte, en vorderden terugbetaling van de aan RBSD gecrediteerde voorbelasting. De Commissioners

stelden in wezen dat op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de voorbelasting bestond voor de aankoop van goederen die daarna werden gebruikt voor handelingen waarover geen btw in een later stadium in rekening werd gebracht. Bovendien stelden de Commissioners zich op het standpunt dat RBSD misbruik had gemaakt doordat de door haar opgezette rechtsconstructie in wezen ertoe strekte in strijd met het doel van de richtlijn een belastingvoordeel te verkrijgen, en dat de voorwaarden van de leasingovereenkomst zo waren geformuleerd dat profijt kon worden gehaald uit het verschil in de manier waarop de richtlijn was omgezet in het Verenigd Koninkrijk en in Duitsland.

24. RBSD stelde bij het VAT and Duties Tribunal te Edinburgh beroep in tegen de beslissing van de Commissioners. In zijn beslissing van 24 juli 2007 oordeelde het Tribunal dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet verlangde dat aftrek van btw wordt geweigerd alleen omdat er geen overeenkomstige schuld voor btw in een later stadium bestaat. Het VAT and Duties Tribunal oordeelde tevens dat de betrokken constructie geen misbruik vormde.

25. Het staat aan de verwijzende rechter om uitspraak te doen over het hoger beroep dat de Commissioners tegen deze beslissing hebben ingesteld.

26. Van oordeel dat verduidelijking over de uitlegging van artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn en over de eventuele toepasselijkheid van het verbod van misbruik noodzakelijk is, heeft de Court of Session of Scotland bijgevolg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„In omstandigheden als die van de onderhavige zaak, waarin:

a) een Duitse dochteronderneming van een bank in het Verenigd Koninkrijk auto's heeft gekocht in het Verenigd Koninkrijk om ze te leasen aan een niet tot de groep behorende onderneming in het Verenigd Koninkrijk en over deze aankopen belasting over de toegevoegde waarde heeft betaald;

b) volgens de toepasselijke wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk de leasing van auto's wordt aangemerkt als een in Duitsland verrichte dienst en derhalve in het Verenigd Koninkrijk daarover geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven, terwijl naar Duits recht deze handelingen worden aangemerkt als een levering van goederen in het Verenigd Koninkrijk en derhalve in Duitsland daarover geen belasting over de toegevoegde waarde wordt geheven, met als gevolg dat in geen van beide lidstaten over deze handelingen btw in een later stadium wordt aangerekend;

c) de bank in het Verenigd Koninkrijk haar Duitse dochteronderneming als leasinggever koos en de looptijd van de leasingovereenkomst bepaalde teneinde het belastingvoordeel te verkrijgen dat over de leasingprijs geen btw verschuldigd was:

1) Dient artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn [...] aldus te worden uitgelegd dat de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk de Duitse dochteronderneming het recht mogen weigeren op aftrek van de btw die in het Verenigd Koninkrijk over de aankoop van de auto's is betaald?

2) Moet de nationale rechter bij de beantwoording van de eerste vraag zijn onderzoek uitbreiden om rekening te houden met de mogelijke toepassing van het verbod van misbruik?

3) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, is de aftrek van de voorbelasting over de aankoop van de auto's dan in strijd met het doel van de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en is aldus voldaan aan de eerste voorwaarde voor misbruik als omschreven door

het Hof in punt 74 van zijn arrest Halifax e.a. [...], gelet op onder meer het beginsel van fiscale neutraliteit?

4) Ingeval de tweede vraag bevestigend wordt beantwoord, dient de rechter dan ook van oordeel te zijn dat het wezenlijke doel van de handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, zodat is voldaan aan de tweede voorwaarde voor misbruik als omschreven in punt 75 van het reeds genoemde arrest van het Hof, in omstandigheden waarin, bij een commerciële transactie tussen ‚at arm’s length’ handelende partijen, als leasinggever van auto’s voor een klant in het Verenigd Koninkrijk een Duitse dochteronderneming wordt gekozen en de voorwaarden van de leasingovereenkomsten worden vastgesteld met de bedoeling het belastingvoordeel te verkrijgen dat over de leaseprijs geen belasting in een later stadium wordt aangerekend?”

IV – Bespreking

A – *Opmerkingen vooraf*

27. Aan de hand van het antwoord op de vier prejudiciële vragen moet kunnen worden uitgemaakt of RBSD in omstandigheden als in casu op grond van de Zesde richtlijn gerechtigd is btw die zij heeft betaald over de aankoop van auto’s voor haar leasingactiviteiten af te trekken, of teruggaaf ervan te krijgen, ofschoon over deze handelingen geen btw in een later stadium is geheven in een van de betrokken twee lidstaten als gevolg van een verschil in de wijze waarop deze lidstaten deze richtlijn hebben uitgevoerd.

28. In deze vragen gaat het in feite om twee centrale thema’s, die ik hierna in deze volgorde zal bespreken: ten eerste, de uitlegging van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn (eerste vraag) en, ten tweede, de rol en de draagwijdte van het verbod van misbruik in omstandigheden als in casu (tweede tot en met vierde vraag).

29. Anders dan kan blijken uit de formulering van de tweede vraag, zijn deze twee thema’s van elkaar te onderscheiden en moeten zij dus achtereenvolgens en niet tegelijk worden onderzocht.

30. In de eerste plaats dient te worden nagegaan of een belastingplichtige in beginsel aanspraak kan maken op aftrek van voorbelasting op grond van de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 17, lid 3, sub a, in geval van een reeks handelingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

31. Pas wanneer vaststaat dat ten minste formeel in beginsel is voldaan aan de voorwaarden die in de toepasselijke bepalingen van de Zesde richtlijn zijn gesteld voor het recht op aftrek, dient in de tweede plaats te worden nagegaan of de betrokken belastingplichtige in de specifieke omstandigheden van het onderhavige geval deze bepalingen benut om misbruik te maken of fraude te plegen, dat wil zeggen of de betrokken activiteiten gelet op de subjectieve en objectieve criteria die het Hof in dit verband in zijn rechtspraak⁽⁶⁾ heeft geformuleerd, neerkomen op misbruik.⁽⁷⁾

32. Ten slotte dient ook vooraf te worden opgemerkt dat in de prejudiciële vragen in casu blijkbaar wordt uitgegaan van de veronderstelling dat, ten eerste, de handelingen in een later stadium in het kader van de betrokken leasingactiviteiten te beschouwen zijn als diensten in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn met als gevolg dat, ten tweede, voor de toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn Duitsland (zijnde het land waar RBSD als dienstverstrekker is gevestigd) moet worden geacht de plaats van de dienst te zijn.

33. Aangezien deze punten niet aan de orde zijn in de in deze procedure gestelde prejudiciële vragen en door de verwijzende rechter bij de uiteindelijke beslechting van het geding moeten

worden afgedaan op basis van de feiten van de zaak(8), zal ik de prejudiciële vragen onderzoeken op basis van de veronderstelling dat de betrokken leasingactiviteiten in Duitsland verrichte diensten vormen.

B – Eerste vraag

34. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat een belastingplichtige aftrek of teruggaaf van voorbelasting over auto's die in deze lidstaat werden aangekocht (hierna: „lidstaat van teruggaaf”) mag weigeren ingeval deze auto's worden gebruikt voor leasingactiviteiten die worden uitgeoefend in een andere lidstaat (hierna: „lidstaat van de handeling in een later stadium), zo ten gevolge van een verschil in de uitvoering van de Zesde richtlijn in de lidstaat van de handeling in een eerder stadium noch in de lidstaat van de handeling in een later stadium btw in een later stadium over deze handelingen in een later stadium is geheven.

1. Voornaamste argumenten van de partijen

35. In de onderhavige procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door RBSD, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Deense regering, de Italiaanse regering, Ierland en de Commissie. Behalve de Deense regering waren al deze partijen alsmede de Duitse regering vertegenwoordigd ter terechtzitting van 17 juni 2010.

36. De regering van het Verenigd Koninkrijk, Deense regering, de Italiaanse regering en Ierland stellen zich op het standpunt dat artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een belastingplichtige in een situatie als die in het hoofdgeding geen recht op aftrek van btw heeft en dat de eerste prejudiciële vraag bijgevolg bevestigend dient te worden beantwoord.

37. Volgens hun redenering, die ik hier niet in detail zal weergeven, is het strijdig met de opzet van het btw-stelsel en inzonderheid met de doelstelling van het recht op aftrek van artikel 17 van de Zesde richtlijn, die erin bestaat voor volledige fiscale neutraliteit te zorgen, wanneer een belastingplichtige voorbelasting over een handeling waarover later geen btw in een later stadium is geheven, mag aftrekken. Volgens de bewoordingen van artikel 17 en overeenkomstig de voorwaarden van het beginsel van fiscale neutraliteit zoals uitgewerkt in de rechtspraak van het Hof, kunnen in de regel alleen belastbare handelingen recht op aftrek doen ontstaan. In casu zou RBSD dus slechts aanspraak kunnen maken op aftrek van de btw over de aankoop van de auto's wanneer zij in Duitsland daadwerkelijk btw was verschuldigd over de leasingactiviteiten.

38. De Duitse regering, die weliswaar niet specifiek op de eerste prejudiciële vraag antwoordt, voert aan dat, anders dan de Commissie stelt, de Zesde richtlijn, inzonderheid artikel 5, lid 4, sub b, niet onjuist is omgezet of uitgevoerd. Niettemin gaat zij ermee akkoord dat de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk in casu de betrokken aftrek mogen weigeren.

39. Volgens RBSD en de Commissie daarentegen mogen de belastingautoriteiten van een lidstaat de aftrek niet weigeren in een geval als dat in casu. De eerste prejudiciële vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

40. De Commissie wijst er met name op dat bij een correcte uitlegging van artikel 5 van de Zesde richtlijn de door RBSD uitgeoefende leasingactiviteiten door de Duitse belastingautoriteiten hadden moeten worden aangemerkt als diensten en bijgevolg in Duitsland worden belast. De omstandigheid dat de zaak niet correct is behandeld in Duitsland noch het feit dat de uitkomst inderdaad geen genoegdoening geeft en in strijd is met de opzet van de btw-wetgeving en het

beginsel van fiscale neutraliteit, kan echter opwegen tegen het gegeven dat artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn gelet op de ontstaansgeschiedenis en de bewoordingen ervan geen steun biedt voor een uitlegging volgens welke de belastingautoriteiten aftrek mogen weigeren in omstandigheden als die in het hoofdgeding.

41. RBSD, die zich bij de Commissie aansluit, benadrukt dat indien Duitsland de Zesde richtlijn inderdaad onjuist heeft omgezet of nog indien er een discrepantie bestaat tussen de wijze van uitvoering van deze richtlijn tussen het Verenigd Koninkrijk en Duitsland, de belastingbetaler daar zijn profijt uit mag halen en de autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk niet het recht hebben de aftrek te weigeren op grond dat de harmonisatie van de btw binnen de Unie nog niet volledig is. Naar haar mening is het beginsel van fiscale neutraliteit niet absoluut en is volgens dat beginsel daadwerkelijke betaling van belasting in een later stadium niet noodzakelijkerwijs een *conditio sine qua non* voor aftrek van voorbelasting.

2. Beoordeling

42. Overeenkomstig artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn heeft elke belastingplichtige in de zin van artikel 4, lid 1, van deze richtlijn het recht op aftrek of teruggaaf van de btw voor zover de goederen en diensten waarover deze belasting als voorbelasting is betaald, worden gebruikt voor in het buitenland verrichte economische activiteiten als bedoeld in artikel 4, lid 2, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij op het grondgebied van de lidstaat zouden plaatsvinden.⁽⁹⁾

43. Zoals ondubbelzinnig blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling, moet voor het antwoord op de vraag of er recht op aftrek is van de voorbelasting die is betaald over goederen of diensten die worden gebruikt voor in een andere lidstaat verrichte handelingen, dus worden gerefereerd aan de lidstaat van de betrokken handelingen in een eerder stadium, en niet aan de andere lidstaat waarin de betrokken handelingen in een later stadium zijn verricht.

44. Het recht op aftrek van voorbelasting ter zake van buitenlandse handelingen in een later stadium hangt volgens artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn dus af van de vraag of dat recht op aftrek zou bestaan indien de overeenkomstige handelingen in een later stadium in de lidstaat van teruggaaf zouden worden verricht.⁽¹⁰⁾

45. In casu staat vast dat de betrokken leasingactiviteiten moeten worden beschouwd als economische activiteiten waarvoor in het Verenigd Koninkrijk recht op aftrek van de betrokken voorbelasting zou ontstaan indien ze op het grondgebied van het Verenigd Koninkrijk waren verricht.

46. Mijns inziens verleent artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn dus het recht op aftrek van voorbelasting in omstandigheden als die van de onderhavige zaak.

47. De problemen waarvan in de prejudiciële vragen gewag wordt gemaakt, ontstaan echter blijkbaar doordat – hetgeen niet wordt betwist – over de betrokken leasingactiviteiten geen btw in een later stadium is aangerekend in Duitsland waar deze handelingen worden geacht te zijn gesteld, met als gevolg dat in casu de dienstverrichter die aanspraak op aftrek maakt, in feite helemaal geen btw in een later stadium heeft betaald.

48. In dit verband is de onderhavige prejudiciële procedure geen geschikt aanknopingspunt om uit te maken of, zoals de Commissie stelt, het verschil in kwalificatie van de plaats van belasting van de betrokken leasingactiviteiten inderdaad is ontstaan doordat Duitsland de Zesde richtlijn inzonderheid artikel 5 betreffende de definitie van levering van goederen onjuist heeft omgezet of uitgevoerd, dan wel eventueel doordat de belastingautoriteiten van het Verenigd Koninkrijk de

richtlijn onjuist toepassen. Hier kan worden volstaan met de opmerking dat een discrepantie in de toepassing van de Zesde richtlijn ten grondslag van deze zaak ligt.

49. Zoals de Duitse regering terecht heeft opgemerkt, is het discrepantieprobleem dat in de onderhavige zaak aan de orde is, in elk geval een meer algemeen punt van discussie in de context van intracommunautaire handelingen en rijst het niet alleen in gevallen waarin een lidstaat de Zesde richtlijn daadwerkelijk onjuist toepast. Afgezien van dat geval kan het voorkomen dat een bepaalde handeling door de ene lidstaat wordt behandeld als een belastbare handeling, terwijl in een andere lidstaat over diezelfde handeling geen btw wordt geheven.

50. Deze situatie is het gevolg van het feit dat de Zesde richtlijn en de eraan voorafgaande richtlijnen geen volledige harmonisatie van alle aspecten van de btw tot stand hebben gebracht en dat het aldus ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel de lidstaten uitdrukkelijk enige bewegingsvrijheid laat voor een aantal aspecten van de uitvoering van de richtlijn, bijvoorbeeld, door te voorzien in een aantal keuzemogelijkheden betreffende de btw waarvan de lidstaten gebruik kunnen maken.⁽¹¹⁾ Voorbeelden van dergelijke keuzemogelijkheden zijn artikel 13, C, en artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn betreffende btw-vrijstellingen.⁽¹²⁾

51. Kan er in een dergelijke situatie, waarin de handeling in een later stadium geen aanleiding geeft tot heffing van btw in de lidstaat waarin deze handeling wordt gesteld, niettemin aanspraak op aftrek worden gemaakt op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, hoewel er geen belasting in een later stadium is betaald?

52. In dit verband zij opgemerkt dat volgens de bij de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling en het in dit stelsel vervatte beginsel van fiscale neutraliteit het recht op aftrek in de regel is gekoppeld aan de heffing van belasting in een later stadium.⁽¹³⁾

53. Het Hof heeft met name in deze context meermaals geoordeeld dat het recht op aftrek, dat is vervat in artikel 17, lid 2, van deze richtlijn en betrekking heeft op de voorbelasting over de goederen en diensten die de belastingplichtige gebruikt voor zijn belastbare handelingen, tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of voldane btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale behandeling van alle economische activiteiten, mits die activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen.⁽¹⁴⁾

54. Volgens vaste rechtspraak zijn het beginsel van fiscale neutraliteit en inzonderheid het recht op aftrek, als integrerend deel van het btw-stelsel, bovendien fundamentele beginselen van het door de toepasselijke regeling van de Europese Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel.⁽¹⁵⁾

55. Zoals het merendeel van de partijen in de onderhavige procedure heeft aangevoerd, staat het inderdaad op het eerste gezicht haaks op het bij de Zesde richtlijn ingevoerde btw-stelsel, inzonderheid de aftrekregeling, en het in dat stelsel vervatte beginsel van fiscale neutraliteit wanneer aftrek van de voorbelasting op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van deze richtlijn wordt toegestaan wanneer in een later stadium geen daarmee overeenstemmende btw is voldaan.

56. Toch moet worden erkend, zoals RBSB heeft opgemerkt, dat de Zesde richtlijn in artikel 17, lid 3, waarvan het onderzochte voorschrift deel uitmaakt, uitdrukkelijk voorziet in uitzonderingen op de regel dat alleen belastbare handelingen recht kunnen geven op het recht op aftrek van voorbelasting. Artikel 17, lid 3, sub b en c, voorzien dus in de aftrek van btw over goederen en diensten die voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt.⁽¹⁶⁾

57. De Zesde richtlijn staat derhalve een aantal afwijkingen en beperkingen toe van de

algemene aftrekregeling en het beginsel van fiscale neutraliteit, dat met deze regeling dient te worden geëerbiedigd.(17)

58. Tegen deze achtergrond ben ik van mening, ten eerste, dat indien artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn aldus wordt uitgelegd dat het recht op aftrek afhankelijk is van de voorwaarde dat voor de handeling in een later stadium daadwerkelijk btw is betaald in de lidstaat waar de handeling is verricht, deze bepaling zinledig wordt aangezien een dergelijke uitlegging haaks zou staan op de duidelijke bewoordingen ervan, volgens welke aftrek afhankelijk is van een mogelijke aftrek in de lidstaat van teruggaaf.

59. Ten tweede is het mijns inziens inherent aan deze regel, die het recht op aftrek bepaalt aan de hand van een hypothetische btw-behandeling (in de lidstaat van teruggaaf) in plaats van de daadwerkelijke btw-behandeling van de handeling in een later stadium (in de lidstaat waar deze handeling is verricht), dat voor zover het door de Zesde richtlijn ingevoerde btw-stelsel nog ruimte laat voor bepaalde verschillen in fiscale behandeling tussen de lidstaten, gevallen als dat in casu kunnen ontstaan wanneer artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn recht op aftrek verleent hoewel geen belasting in een later stadium over de betrokken handeling daadwerkelijk is betaald.

60. Met andere woorden: bij de vaststelling van deze bepaling heeft de gemeenschapswetgever aanvaard dat het gevaar bestaat dat, voor zover artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn in deze bijzondere omstandigheden toelaat dat bronbelasting wordt afgetrokken zonder dat btw in een later stadium wordt betaald, met deze bepaling wordt afgeweken van de aftrekregeling zoals die is voorzien in met name artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, en dienovereenkomstig van het beginsel van fiscale neutraliteit.

61. Ik ben het dus in wezen eens met de Commissie dat het aan de wetgever staat om deze rechtssituatie bij te sturen, die ontegenzeggelijk een anomalie of een afwijking in het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt. Aangezien deze afwijking, die aftrek toestaat, bij de huidige stand van harmonisatie van het btw-stelsel inherent is aan artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn zoals het thans geldt, kan deze niet niet-toepasselijk worden verklaard door te verwijzen naar de gebruikelijke systematiek van de bij deze richtlijn ingevoerde aftrekregeling en het beginsel van fiscale neutraliteit.(18)

62. Ten slotte ben ik het eens met de Commissie dat het arrest Debouche geen afdoende steun biedt voor de uitlegging, die in deze conclusie niet wordt gevolgd, welke wordt voorgedragen door de regeringen die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend, eenvoudigweg omdat – afgezien van een aantal feitelijke verschillen tussen die zaak en de onderhavige, zoals het niet voorhanden zijn van een verklaring waaruit de hoedanigheid van belastingplichtige blijkt – het in het arrest Debouche niet ging om artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, dat voor de bepaling of recht op aftrek bestaat aanknoopt bij de lidstaat van teruggaaf en dus specifiek die rechtstoestand doet ontstaan die in casu aan de orde is.(19)

63. Gelet op al het voorgaande geef ik in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn de belastingautoriteiten van een lidstaat niet het recht geeft een belastingplichtige de aftrek van voorbelasting die is voldaan over goederen die worden gebruikt voor in een andere lidstaat uitgeoefende leasingactiviteiten, te weigeren om de enkele reden dat voor deze activiteiten in laatstgenoemde staat geen btw in een later stadium daadwerkelijk is betaald.

C – Tweede, derde en vierde vraag

64. Met zijn tweede, derde en vierde vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in omstandigheden als die in het hoofdgeding een

belastingplichtige het recht op aftrek mag worden geweigerd op grond van het verbod van misbruik zoals dit door het Hof is geformuleerd in het arrest Halifax e.a.(20)

1. Voornaamste argumenten van partijen

65. Aangezien zij in antwoord op de eerste prejudiciële vraag hebben betoogd dat een belastingplichtige in een situatie als die van RBSD op grond van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn geen recht op aftrek van de btw heeft, stellen de meeste regeringen die opmerkingen hebben ingediend, zich op het standpunt dat het niet nodig is om de onderhavige zaak ook te toetsen aan het verbod van misbruik.

66. Voor het geval het Hof de door hen voorgestane uitlegging niet volgt, stellen de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Deense, de Duitse en de Italiaanse regering en Ierland eensgezind dat het verbod van misbruik in casu van toepassing is. Zij zijn het in wezen erover eens dat de handelingen, gelet op het kunstmatige karakter ervan en de ermee nagestreefde doelstelling om een belastingvoordeel te verkrijgen, een inbreuk op dat beginsel kunnen opleveren, hoewel het uiteindelijk aan de verwijzende rechter staat, zoals sommige van deze regeringen hebben opgemerkt, om te onderzoeken of in feite is voldaan aan alle voorwaarden voor „misbruik” zoals die door het Hof in het arrest Halifax e.a.(21) zijn gedefinieerd.

67. De Commissie stelt zich op het standpunt dat wanneer een echte handelstransactie plaatsvindt tussen partijen die at arm's length handelen, het feit dat diensten worden verstrekt door een in een andere lidstaat gevestigde onderneming en het feit dat de voorwaarden van de overeenkomst aldus zijn gesteld dat profijt wordt gehaald uit een gunstige uitlegging van de communautaire btw-wetgeving door de belastingautoriteiten van een lidstaat, geen rechtsmisbruik opleveren. Zij merkt op dat zo de nationale rechter tot de vaststelling komt dat RBSD de betrokken diensten inderdaad vanuit een daadwerkelijke vestiging in Duitsland verstrekt, er een echte economische activiteit wordt uitgeoefend en bijgevolg moeilijk kan worden geconcludeerd dat het wezenlijke doel van de handelingen erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

68. RBSD, die zich in wezen aansluit bij het standpunt van de Commissie, voert aan dat het voor de verwijzende rechter niet nodig is om toepassing van het verbod van misbruik in overweging te nemen. RBSD ontkent dat de betrokken transacties kunstmatig zijn en benadrukt dat zij werden verricht in het kader van normale handelstransacties en niet uitsluitend om ten onrechte belastingvoordelen te verkrijgen. Het wezenlijke doel van de transacties bestond erin, auto's te leasen om winst te maken en niet louter om een belastingvoordeel te verkrijgen.

2. Beoordeling

69. Ten eerste zij opgemerkt dat, gelet op met name de tweede prejudiciële vraag, het – voor zover nodig – aan de nationale rechter staat om het verbod van misbruik in overweging te nemen bij de beslechting van het onderhavige geding, aangezien dat beginsel geldt op het gebied van de btw en in dit verband met name uitsluit dat een belastingplichtige het recht op aftrek van voorbelasting zou hebben wanneer de handelingen waarop dat recht is gebaseerd, misbruik opleveren.(22)

70. Ten tweede zij eraan herinnerd dat het verbod van misbruik volgens vaste rechtspraak moet waarborgen, inzonderheid op het gebied van de btw, dat de gemeenschapsregeling niet zo ruim wordt toegepast dat zij misbruik van ondernemers dekt, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen.(23)

71. Dat beginsel heeft dus tot doel en gevolg dat volstrekt kunstmatige constructies worden

verboden die geen verband houden met de economische realiteit en alleen worden opgezet om een belastingvoordeel te verkrijgen.(24)

72. De criteria die moeten worden gehanteerd om te kunnen vaststellen of er sprake is van misbruik op btw-gebied – en er is geen reden om in casu daarvan af te wijken – zijn door het Hof in het arrest Halifax e.a. geformuleerd als volgt:(25)

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

73. In dit verband is het belangrijk op te merken dat, gelet op de formulering van de derde en de vierde prejudiciële vraag, het overeenkomstig de bevoegdheidsverdeling van artikel 234 EG (thans artikel 267 VWEU) aan de nationale rechter staat om deze criteria toe te passen op de specifieke omstandigheden van het geval en om na te gaan of er sprake is van de wezenskenmerken van misbruik.(26)

74. De volgende overwegingen kunnen echter, gelet op de specifieke kenmerken van het onderhavige geding, de nationale rechter als leidraad dienen bij de toepassing van deze criteria.(27)

75. Met betrekking tot het eerste criterium, dat aan de orde is in de derde prejudiciële vraag, kan het feit dat wanneer de aftrek van voorbelasting in dit geval wordt toegestaan, dit in beginsel in aanvaring lijkt te komen met de doelstellingen van de Zesde richtlijn en inzonderheid met het beginsel van fiscale neutraliteit, mijns inziens niet leiden tot de vaststelling dat deze aftrek in strijd is met het doel van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien deze bepaling – zoals ik reeds heb aangegeven(28) – wegens de bewoordingen ervan afwijkingen van de bij deze richtlijn ingevoerde btw-regeling, en met name van de aftrekregeling, alsmede van het beginsel van fiscale neutraliteit impliceert.

76. Met andere woorden: wanneer een belastingplichtige zoals in het hoofdgeding gebruikmaakt van een „anomalie” of een ongerijmdheid in het btw-stelsel, die evenwel te wijten is aan het stelsel zelf of, meer bepaald, ontstaat door verschillen in de toepassing van dat stelsel in de betrokken lidstaten, kan niet elk „gebruik” van deze mogelijkheid door een belastingplichtige automatisch „misbruik” opleveren.

77. Met betrekking tot het tweede criterium, waaraan in de vierde prejudiciële vraag wordt gerefereerd, moet de nationale rechter bij zijn beoordeling voor ogen houden dat, ten eerste, zoals het Hof meermaals heeft verklaard, een belastingplichtige 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. Wanneer de belastingplichtige kan kiezen tussen twee transacties, verplicht de Zesde richtlijn hem niet die transactie te kiezen waarvoor de hoogste btw verschuldigd is. Integendeel, de belastingplichtige heeft het recht om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft.(29)

78. Mijns inziens kan het feit dat in plaats van een dienstverrichter in het betrokken land een buitenlandse dochteronderneming werd gekozen om een transactie te verrichten met als gevolg dat een belastingvoordeel ontstaat, in casu op zich niet leiden tot de vaststelling dat het wezenlijke doel van de betrokken leasingactiviteit uitsluitend erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

79. Bij de beoordeling of het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, moet de nationale rechter veeleer in overweging nemen of de constructies voor de uitoefening van de betrokken leasingactiviteiten volstrekt kunstmatig lijken te zijn zodat er geen andere verklaring voor te vinden is dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen, zoals daar zijn economische doelstellingen die worden bereikt met, bijvoorbeeld, marketing, organisatie en kosteneffectiviteit. Bij de beoordeling of de betrokken transacties kunstmatig zijn, kan de nationale rechter bovendien rekening houden met juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen.(30)

80. Gelet op het voorgaande geef ik derhalve in overweging op de tweede, derde en vierde prejudiciële vraag te antwoorden dat het aan de nationale rechter staat om aan de hand van de door het Hof in het arrest Halifax e.a.(31) geformuleerde criteria en van de aanwijzingen die ik in deze context heb gegeven, uit te maken of met het oog op de toepassing van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn transacties als die in het hoofdgeding kunnen worden beschouwd als misbruik op grond van de Zesde richtlijn, met als gevolg dat de nationale belastingautoriteiten een belastingplichtige de aftrek van over deze transacties voldane voorbelasting mogen weigeren.

V – Conclusie

81. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 17, lid 3, sub a, 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 geeft de belastingautoriteiten van een lidstaat niet het recht een belastingplichtige de aftrek van voorbelasting die is voldaan over goederen die worden gebruikt voor in een andere lidstaat uitgeoefende leasingactiviteiten, te weigeren om de enkele reden dat voor deze activiteiten in laatstgenoemde staat geen belasting over de toegevoegde waarde in een later stadium daadwerkelijk is betaald.

2) Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de criteria die door het Hof in het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609), zijn geformuleerd, uit te maken of met het oog op de toepassing van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn transacties zoals die in het hoofdgeding, misbruik vormen op grond van de Zesde richtlijn met als gevolg dat de nationale belastingautoriteiten een belastingplichtige de aftrek van over deze transacties betaalde voorbelasting mogen weigeren.

Hoewel de aftrek van voorbelasting in een geval als dat in casu in beginsel – voor zover geen belasting in een later stadium is geheven – onverenigbaar is met de bij de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling en inzonderheid met het beginsel van fiscale neutraliteit, kan dit op zich niet leiden tot de vaststelling dat deze aftrek in strijd zou zijn met het doel van artikel 17, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn. Bovendien kan het feit dat in plaats van een dienstverrichter in het betrokken land een buitenlandse dochteronderneming is gekozen om een transactie uit te voeren met als gevolg dat een belastingvoordeel ontstaat, op zich niet leiden tot de vaststelling dat het wezenlijke doel van de betrokken transactie erin bestaat uitsluitend een belastingvoordeel te verkrijgen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – PB L 145, blz. 1. De versie van de Zesde richtlijn die in casu van toepassing is en waarnaar in deze conclusie wordt verwezen, is de versie zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1) en bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18).

3 – Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609).

4 – Zie punt 19 supra.

5 – Zie punt 14 supra.

6 – Zie met name punt 72 infra.

7 – Zie in dit verband arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Jurispr. blz. I-11569, inzonderheid punt 46 gelezen in samenhang met de punten 51 en 52), en arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punten 68, 69 en 74.

8 – Zie in die zin arrest van 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 63).

9 – Zie arrest van 2 juli 2009, EGN (C-377/08, Jurispr. blz. I-5685, punt 23).

10 – Zie in die zin arrest EGN, aangehaald in voetnoot 9, punt 34; zie eveneens conclusie van advocaat-generaal Kokott bij het arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Jurispr. blz. I-12121, punt 32).

11 – Zie in die zin arresten van 7 december 2006, Eurodental (C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 51); 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto (C-165/88, Jurispr. blz. I-4081, punt 21); 14 september 2006, Wollny (C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 28), en 29 april 2004, Gemeente Leusden en Holin Groep (C-487/01 en C-7/02, Jurispr. blz. I-5337, punt 48).

12 – Zie in dit verband, bijvoorbeeld, arrest van 26 september 1996, Debouche (C-302/93, Jurispr. blz. I-4495, punt 3).

13 – Zie in die zin, bijvoorbeeld, arrest Wollny, aangehaald in voetnoot 11, punt 20, en arrest van 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Jurispr. blz. I-3039, punt 24).

14 – Zie onder meer arresten van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Jurispr. blz. I-00000, punt 27); 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22), en 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24).

15 – Zie arresten van 10 juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Jurispr. blz. I-5129, punten 14 en 15), en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Jurispr. blz. I-3459, punt 15).

16 – Zie in die zin, bijvoorbeeld, arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-24/94, Jurispr. blz. I-983, punten 22 en 23), en arrest Eurodental, aangehaald in voetnoot 11, punten 33-36).

17 – Zie in die zin eveneens arrest PARAT Automotive Cabrio, aangehaald in voetnoot 15, punt 18.

18 – Zie in dit verband eveneens de conclusie van advocaat-generaal Bot bij het arrest NCC Construction Danmark, aangehaald in voetnoot 14, punt 86: „[Het recht op aftrek] kan [...] de wetgeving niet overstijgen. [...] Het beginsel van neutraliteit en het recht op aftrek kunnen er derhalve niet toe leiden dat een bepaling van nationaal recht, die een dergelijke afwijkende bepaling van de Zesde richtlijn omzet, buiten beschouwing wordt gelaten of niet-toepasselijk wordt verklaard.”

19 - Zie arrest Etienne Debouche, aangehaald in voetnoot 12, inzonderheid de punten 12–17.

20 – Arrest aangehaald in voetnoot 3.

21 – Arrest aangehaald in voetnoot 3.

22 – Zie in dit verband arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punt 70, en arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Jurispr. blz. I-1751, punt 52).

23 – Zie arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, Jurispr. blz. I-4019, punt 27), en arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punten 69 en 70.

24 – Zie in die zin arrest Ampliscientifica en Amplifin, aangehaald in voetnoot 23, punt 28, en arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 55).

25 – Zie arrest Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punten 74 en 75; zie ook arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, Jurispr. blz. I-897, punten 42 en 58).

26 – Zie in die zin arresten Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punt 76, en Part Service, aangehaald in voetnoot 25, punt 63.

27 – Zie arresten Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punt 77, en Part Service, aangehaald in voetnoot 25, punt 56.

28 – Zie de punten 58–60 supra.

29 – Zie in die zin arresten Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punt 73; BLP Group, aangehaald in voetnoot 16, punt 26, en Part Service, aangehaald in voetnoot 25, punt 47.

30 – Zie in dit verband arresten Halifax e.a., aangehaald in voetnoot 3, punten 75 en 81, en Part Service, aangehaald in voetnoot 25, punt 62.

31 – Arrest aangehaald in voetnoot 3.