

62016CC0251

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. BOBEK

van 7 september 2017 (1)

Zaak C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

tegen

T. G. Brosnan

[verzoek van de Supreme Court (hoogste rechterlijke instantie, Ierland) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Belastingontwijking – Rechtstreekse toepasselijkheid van het in het arrest Halifax e.a. (C-255/02) erkende beginsel van verbod op misbruik van recht”

I. Inleiding

1.

Belastingautoriteiten worden niet snel enthousiast. Die regel kent – zoals althans valt te betogen – één opmerkelijke uitzondering: het arrest uit 2006 in de zaak Halifax (2), waarin dit Hof het bestaan van het beginsel van het verbod van misbruik op het gebied van het recht inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw) heeft bevestigd. Dat arrest lijkt door belastingautoriteiten in alle lidstaten liefdevol te zijn onthaald.

2.

Vaak blijft de ware aard van het voorwerp van een plotselinge emotionele binding enige tijd ietwat vaag en onontgonnen. (3) Dat geldt ook voor het verbod van misbruik, ook wel verbod van rechtsmisbruik genoemd, op het gebied van de btw. Ofschoon dit beginsel ruim tien jaar geleden al uitdrukkelijk is bevestigd en sindsdien in de rechtsleer uitgebreid besproken en geanalyseerd, is de precieze werking ervan, onder meer waar het gaat om de specifieke toets die voor het vaststellen van misbruik moet worden toegepast, nog niet helemaal uitgekristalliseerd.

3.

In deze zaak wordt het Hof verzocht zich te buigen over de toepassingsvoorwaarden en praktische werking van dat beginsel, in het kader van een verzoek om een prejudiciële beslissing van de Supreme Court (Ierland).

4.

Edward Cussens, John Jennings en Vincent Kingston (hierna: „verzoekers”) hebben op een terrein in Cork, Ierland, vijftien vakantiehuisen gebouwd. Zij verhuurden de onroerende goederen voor een periode van twintig jaar en één maand aan een met hen verbonden onderneming. De huurovereenkomst voor twintig jaar werd overeenkomstig het Ierse recht als een eerste vervreemding van onroerend goed aangemerkt. Over de gekapitaliseerde waarde van de huur werd btw geheven. Deze overeenkomst werd een maand later beëindigd, waarna de onroerende goederen door verzoekers aan derden werden verkocht. Over die verkopen was op grond van het Ierse recht geen btw verschuldigd, omdat alleen de oorspronkelijke eerste vervreemding, dat wil zeggen de langlopende huurovereenkomst, aan btw was onderworpen. De Ierse belastingautoriteit oordeelde vervolgens dat de eerste vervreemding, de langlopende huurovereenkomst, een kunstmatige constructie was en misbruik van recht opleverde. Derhalve moest die overeenkomst voor btw-doeleinden buiten beschouwing blijven, en moest over de latere verkoop aan derden btw worden geheven, als ware het de eerste vervreemding. Dat zou betekenen dat verzoekers aanzienlijk meer btw zouden moeten betalen.

5.

Nadat tegen de beslissing van de belastingautoriteit beroep was ingesteld, werd de zaak uiteindelijk bij de Supreme Court (hoogste rechterlijke instantie, Ierland) aanhangig gemaakt. Deze rechter legt het Hof acht vragen voor. Met de eerste en tweede vraag wenst hij te vernemen of het Unierechtelijke beginsel van het verbod van misbruik van recht rechtstreekse werking heeft en boven het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel gaat. De vierde en de zevende vraag strekken ertoe, aangenomen dat het beginsel van het verbod van misbruik van recht rechtstreekse werking heeft, duidelijkheid te verkrijgen over de toepassingsvoorwaarden voor dat beginsel. De derde vraag, die berust op de aanname dat in het onderhavige geval aan die voorwaarden is voldaan, betreft de wijze waarop de handelingen voor btw-doeleinden kunnen worden geherinterpreteerd en herbeoordeeld. De vijfde, zesde en achtste vraag hebben betrekking op de gevolgen van onverenigbaarheid van een specifieke nationaalrechtelijke bepaling met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) (4).

II. Toepasselijke bepalingen

A. EU-recht

1. Richtlijn 77/388 (hierna: „Zesde richtlijn”)

6.

Krachtens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn (5) zijn „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan btw onderworpen.

7.

Artikel 4, lid 3, bepaalt:

„De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

a)

de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor

eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein‘ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden[;]

b)

de levering van een bouwterrein.

Als bouwterreinen worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

8.

Artikel 5 („Levering van goederen”) luidt:

„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.

[...]

3. De lidstaten kunnen als lichamelijke zaken beschouwen:

a)

bepaalde rechten op onroerende goederen;

b)

de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;

c)

de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht [geeft] op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.”

9.

In artikel 13 van de Zesde richtlijn, met als opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, is het volgende bepaald:

„[...]

B. Overige vrijstellingen

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:

[...]

g)

levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a);

[...]"

B. Iers recht

10.

Section 4 van de Value Added Tax Act 1972 (wet inzake belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”), in de ten tijde van de feiten geldende versie, bepaalt:

„(1)

(a)

Deze section is van toepassing op onroerende goederen:

(i)

die zijn ontwikkeld door of voor rekening van de persoon die de goederen levert [...]

(b)

In deze section wordt onder ‚recht’ in verband met onroerende goederen verstaan een absoluut of relatief recht op die goederen dat ten tijde van de vestiging ervan een duur van ten minste tien jaar had [...] en geldt een verwijzing naar de vervreemding van een recht tevens als een verwijzing naar de vestiging van een recht [...].

(2)

[...] een levering van onroerende goederen in de zin van deze wet [wordt] alleen dan geacht plaats te vinden, wanneer een persoon die een recht bezit op onroerende goederen waarop deze section van toepassing is, ten aanzien van al deze goederen of een deel daarvan, dat recht of een daarvan afgeleid recht vervreemdt (onder meer via afstand of overdracht).

[...]

(4)

Indien een persoon die een recht bezit op onroerende goederen waarop deze section van toepassing is, ten aanzien van al deze goederen of een deel daarvan, een van dat recht afgeleid recht vervreemdt in zodanige omstandigheden dat hij een residueel eigendomsrecht ten aanzien van het vervreemde recht behoudt, wordt hij, wat het aldus voorbehouden bestanddeel betreft, voor de toepassing van section 3, lid 1, onder f), geacht de goederen of het deel daarvan,

naargelang het geval, te hebben aangewend voor een ander doel dan dat van zijn onderneming.

[...]

(6)

Niettegenstaande het bepaalde in deze section of in section 2, wordt geen belasting geheven over de levering van onroerende goederen:

(a)

in samenhang waarmee niet een recht op aftrek krachtens section 12 ten gunste van de leverende persoon voor in verband met de levering of ontwikkeling van de goederen verschuldigde of betaalde belastingen is ontstaan en, behoudens section 3, lid 5, onder b), iii), zou zijn ontstaan, of

(b)

die vóór de gespecificeerde dag in gebruik waren genomen en niet waren ontwikkeld tussen die datum en de datum van levering niet zijnde een levering van onroerende goederen waarop subsection 5 van toepassing is,.

[...]

(9)

Indien de vervreemding van een recht op onroerende goederen aan belasting is onderworpen en indien deze goederen niet zijn ontwikkeld sinds de datum van de vervreemding van dat recht (hierna in deze subsection: ‚belastbaar recht’), wordt elke vervreemding van een recht op deze goederen na die datum door een andere persoon dan de persoon die het belastbare recht heeft verkregen, voor de toepassing van deze wet beschouwd als een levering van onroerende goederen waarop subsection 6 van toepassing is.”

11.

Section 10, lid 9, van de btw-wet (in de in 2002 geldende versie) luidt:

„(a)

Bij de levering van onroerende goederen en bij de levering van diensten bestaande in de ontwikkeling van onroerende goederen wordt de waarde van elk in samenhang met de levering vervreemd recht op de goederen in de tegenprestatie begrepen.

(b)

De waarde van een recht op onroerende goederen is de normale marktprijs van dat recht. Voor zover een afstand of overdracht van een recht op onroerende goederen een levering van onroerende goederen is die aan btw is onderworpen, wordt de normale marktprijs van een dergelijk recht bepaald alsof de persoon die dat recht heeft gecedeerd of overgedragen, een recht op die goederen heeft vervreemd dat die persoon had gevestigd voor het tijdvak tussen de datum van de afstand of overdracht en de datum waarop dat gecedeerde of overgedragen recht zonder afstand of overdracht zou zijn vervallen.”

12.

Aanvullende regels aangaande de waardering voor btw-doeleinden van transacties inzake

onroerende goederen waren opgenomen in Regulation 19 van de Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. nr. 63 van 1979), als gewijzigd. Daarin was het volgende bepaald:

„[...]”

(2)

Indien een persoon die een recht op onroerende goederen bezit (hierna in dit lid: ‚vervreemder’), ten aanzien van al deze goederen of een deel daarvan, een van dat recht afgeleid recht vervreemdt in zodanige omstandigheden dat hij een recht behoudt op terugname ten aanzien van het vervreemde recht behoudt (hierna in dit lid: ‚recht van terugname’), geldt het volgende:

(a)

de waarde van het recht van terugname wordt vastgesteld door de waarde van het vervreemde recht in mindering te brengen op de waarde van het volledige recht op alle of het deel van de vervreemde goederen dat de vervreemder bezat op het moment waarop de vervreemding plaatsvond, en

(b)

indien het vervreemde recht krachtens de voorwaarden van de vervreemding een duur van twintig jaar of meer heeft, of wordt geacht een duur van twintig jaar of meer te hebben, wordt de waarde van het recht van terugname buiten beschouwing gelaten.”

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

13.

Verzoekers waren samen eigenaar van een perceel in Cork, waarop zij vijftien vakantiehuizen hebben gebouwd (hierna: „onroerende goederen”). Zoals de verwijzende rechter vermeldt, hebben zij, om de over de verkoop van de onroerende goederen te betalen btw te verminderen, vooraf een aantal transacties met een aan hen verbonden onderneming, Shamrock Estates Limited (hierna: „SEL”) verricht (hierna: „pre-sale transacties”).

14.

Op 8 maart 2002 zijn verzoekers met SEL met betrekking tot de onroerende goederen een huurovereenkomst met een lange looptijd van twintig jaar en één maand aangegaan (hierna: „langlopende huurovereenkomst”). Vervolgens werden de onroerende goederen voor de duur van twee jaar weer verhuurd aan verzoekers (hierna: „kortlopende huurovereenkomst”).

15.

Op 3 april 2002 werden beide huurovereenkomsten wederzijds door partijen opgezegd en ging de volle eigendom van de onroerende goederen weer over naar verzoekers, die de goederen in mei 2002 verkochten aan derden-kopers.

16.

De basisregel in Ierland is dat eerste leveringen van onroerend goed aan btw zijn onderworpen. Latere leveringen zijn van belasting vrijgesteld. Bij leveringen in de vorm van verkoop van een „freehold interest” (recht van volle eigendom), wordt btw geheven over de verkoopprijs. Huurovereenkomsten met een looptijd van meer dan twintig jaar worden in Ierland behandeld als

leveringen van onroerend goed. (6) In dergelijke gevallen wordt btw geheven over de gekapitaliseerde waarde ervan.

17.

Zouden de onroerende goederen rechtstreeks (dat wil zeggen zonder de aan de verkoop voorafgaande transacties) door verzoekers zijn verkocht, dan hadden zij over die verkoop btw ten bedrage van 125746 EUR moeten betalen. Zij gaven echter btw ten bedrage van 40000 EUR op voor de langlopende huurovereenkomst, de eerste levering van de onroerende goederen; de terugname na de opzegging van de huurovereenkomsten en de daaropvolgende verkoop van de onroerende goederen in mei 2002 waren van btw vrijgesteld.

18.

Volgens de Ierse belastingautoriteit waren de aan de verkoop voorafgaande transacties een kunstmatige constructie en dienden zij voor de vaststelling van de btw buiten beschouwing te blijven. Bijgevolg was over de verkoop van de onroerende goederen 125746 EUR btw (minus de reeds betaalde 40000 EUR) verschuldigd.

19.

Verzoekers vochten deze aanslag aan en brachten de zaak uiteindelijk voor de Supreme Court van Ierland, die de behandeling ervan heeft geschorst en het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1)

Heeft het beginsel van misbruik van recht, zoals in het arrest van het Hof [in de zaak Halifax] van toepassing verklaard op het gebied van de btw, rechtstreekse werking jegens een particulier, wanneer een nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregel ter uitvoering van dat beginsel ontbreekt, in omstandigheden als de onderhavige, waarin een door de Commissioners voorgestelde herdefiniëring van de aan de verkoop voorafgaande transacties en de verkooptransacties aan de eindgebruiker (gezamenlijk „transacties van verzoekers” genoemd) ertoe zou leiden dat verzoekers ten aanzien van deze transacties btw-plichtig worden, terwijl ten aanzien van deze transacties geen btw-plicht bestond bij de correcte toepassing van de nationale regelgeving zoals van toepassing op het tijdstip waarop zij door verzoekers werden verricht?

2)

Indien de eerste vraag aldus moet worden beantwoord dat het beginsel van misbruik van recht rechtstreekse werking heeft jegens een particulier, zelfs wanneer een nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregel ter uitvoering van dat beginsel ontbreekt, was dat beginsel dan voldoende duidelijk en precies om op de transacties van verzoekers te worden toegepast, nu deze transacties zijn verricht vóór het arrest van het Hof in de zaak Halifax, in het bijzonder gelet op het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel inzake de bescherming van het gewettigd vertrouwen van verzoekers?

3)

Indien het beginsel van misbruik van recht op de transacties van verzoekers van toepassing is, zodat deze transacties geherdefinieerd moeten worden:

a)

wat is dan het juridisch mechanisme voor de vaststelling en de inning van btw over de transacties van verzoekers, nu overeenkomstig het nationale recht de btw niet verschuldigd is en niet kan worden vastgesteld en geïnd, en

b)

hoe moet de nationale rechter een dergelijke btw-plicht opleggen?

4)

Dient de nationale rechter, bij de beoordeling van de vraag of de transacties door verzoekers werden verricht met de wezenlijke bedoeling een belastingvoordeel te verkrijgen, de aan de verkoop voorafgaande transacties (waarvan vaststaat dat deze uitsluitend om fiscale redenen werden verricht) afzonderlijk te beoordelen, of moet de doelstelling van de transacties van verzoekers als geheel worden beoordeeld?

5)

Dient section 4, lid 9, van de btw-wet te worden aangemerkt als nationale regelgeving ter omzetting van de [Zesde richtlijn], ondanks het feit dat deze bepaling in strijd is met de wettelijke bepaling van artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn, nu verzoekers bij de juiste toepassing daarvan ten aanzien van de levering van de gebouwen vóór eerste ingebruikneming ervan als belastingplichtigen zouden zijn aangemerkt, ook al heeft er al een eerdere vervreemding plaatsgevonden die belastbaar was?

6)

Indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] in strijd is met de Zesde richtlijn, plegen verzoekers dan, door zich op deze bepaling te beroepen, misbruik van recht in strijd met de beginselen zoals door het Hof erkend in het arrest Halifax [e.a.]?

7)

Subsidiair, indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] niet in strijd is met de Zesde richtlijn, hebben verzoekers dan een belastingvoordeel verkregen in strijd met het doel van de richtlijn en/of section 4 [van de btw-wet]?

8)

Zelfs indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] niet geacht moet worden de Zesde richtlijn om te zetten, is het beginsel van misbruik van recht zoals vastgesteld door het Hof in het arrest Halifax [e.a.] dan niettemin van toepassing op de aan de orde zijnde transacties, aan de hand van de door het Hof in het arrest Halifax [e.a.] neergelegde criteria?"

20.

Verzoekers, de Ierse regering en de vertegenwoordiger van de Ierse belastingautoriteit (hierna: „verweerder”) tezamen, de Italiaanse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Uitgezonderd de Italiaanse regering hebben de belanghebbenden die aan de schriftelijke procedure hebben deelgenomen, hun standpunt ter terechtzitting van 27 april 2017 mondeling toegelicht.

IV. Beoordeling

21.

De acht vragen van de verwijzende rechter kunnen worden gegroepeerd rond vier verschillende thema's:

—

de toepasselijkheid van het beginsel van het verbod van misbruik van recht in de onderhavige zaak (eerste en tweede vraag) (zie deel B hieronder);

—

de voorwaarden voor de toepassing van het beginsel, te weten de vraag hoe het wezenlijke doel van de handeling (vierde vraag) en het doel van de Zesde richtlijn en de nationale wetgeving ter omzetting daarvan moeten worden vastgesteld (zevende vraag) (zie deel C hieronder);

—

de gevolgen van misbruik voor de herdefinitie en herbeoordeling van de transacties (derde vraag) (zie deel D hieronder);

—

de gevolgen van de eventuele vaststelling dat section 4, lid 9, van de btw-wet onverenigbaar is met de richtlijn of deze niet omzet (vijfde, zesde en achtste vraag) (zie deel E hieronder).

22.

Ik zal deze kwesties één voor één onderzoeken. Alvorens mijn gedetailleerde analyse te beginnen, wil ik echter twee inleidende opmerkingen over terminologie maken.

A. Opmerkingen over de gebruikte terminologie

23.

In zijn verwijzingsbeslissing gebruikt de nationale rechter de term „misbruik van recht”. Die term wordt door het Hof inderdaad vaak gebruikt, zowel op het gebied van de btw als op andere materiële gebieden. In meer algemene zin gebruikt het Hof in zijn rechtspraak in de praktijk evenwel tal van omschrijvingen voor dezelfde of vergelijkbare verschijnselen, zoals „beginsel van het verbod van misbruik” (7), „de justitiabelen kunnen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht doen” of „de Unieregeling mag niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruiken zou dekken” (8). Ook andere termen, zoals „ontduiking” (9), „zich onttrekken aan” (10) of „ontwijking” en „volstrekt kunstmatige constructies” worden vaak gebruikt. (11)

24.

De term „misbruik van rechten” (abuse of rights) is mijns inziens passender in situaties waarin het gaat om betrekkingen tussen particulieren, waarbij een partij bijvoorbeeld bestaande eigendomsrechten of rechten uit hoofde van een overeenkomst op onredelijke of schadelijke wijze of te kwader trouw lijkt uit te oefenen. Vast staat dus dat een partij de houder is van die rechten (in de zin van een rechtstitel); ter discussie staat eventueel de manier waarop die partij deze rechten uitoefent.

25.

Dat is een geheel andere situatie dan die van het soort vermeend misbruik waarom het draait in de onderhavige zaak, waarin feitelijk sprake is van een meningsverschil over de werkingssfeer van Unierechtelijke bepalingen en over de vraag of daarop „kunstmatig” en dus in strijd met het doel van de wetgeving een beroep wordt gedaan. (12)

26.

Met andere woorden, op publiekrechtelijk gebied is „ontduiking” een relevantere term dan het in wezen privaatrechtelijke begrip „misbruik van rechten” om aan te geven wat werkelijk wordt bedoeld. Aangezien de term „misbruik” inmiddels evenwel gemeengoed is in de rechtspraak en het discours van de Unie, zal ik eraan vasthouden. Ik geef echter de voorkeur aan de term „rechtsmisbruik”, de benaming die ik ook in deze conclusie zal gebruiken, omdat daarin de publiekrechtelijke context van het begrip in ieder geval iets meer doorklinkt.

27.

Verder gaat achter het ontbreken van standaardterminologie een veelheid van benaderingen en toepassingen van het verbod van misbruik in de rechtspraak van het Hof schuil. In feite treedt hier een meer fundamentele vraag aan het licht: is er één algemeen beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, of kent elk gebied eerder zijn eigen beginsel?

28.

Op het gebied van de btw bijvoorbeeld is een kernvoorwaarde dat handelingen „kunstmatig” zijn. Het uitgangspunt van de Commissie in dit geval is immers in wezen – al zegt zij dat niet met zo veel woorden – dat kunstmatigheid van handelingen gelijk staat aan misbruik, indien zij ertoe leidt dat minder btw is verschuldigd. Op een gebied als, bijvoorbeeld, het vrije verkeer daarentegen wordt aan kunstmatigheid minder (en soms nagenoeg geen) belang gehecht. (13)

29.

Mij lijkt het billijk het bestaan van die verscheidenheid te erkennen en niet te doen alsof er een monolithisch Uniebeginsel van het verbod van rechtsmisbruik bestaat. (14) Betekent dit dan dat wij moeten blijven uitgaan van één beginsel van het verbod van rechtsmisbruik, dat op verschillende gebieden verschillend wordt toegepast? Of betekent het dat er meerdere gebiedsgebonden beginselen zijn?

30.

Hoe intrigerend die vraag ook is, het lijkt mij niet nodig er hier in detail op in te gaan. Praktisch gezien is het beantwoorden ervan in wezen een kwestie van definitie en van het kiezen van het voor dat doel geschikte abstractieniveau. Op een hoog abstractieniveau zou immers kunnen worden gesproken van één allesverbindende oeridee van het beginsel van misbruik, waarvan de vage, flinkerende schaduw ergens op de wand van Plato's allegorische grot zichtbaar is. Wie

evenwel een scherper beeld wil krijgen en meer bepaald de afzonderlijke voorwaarden voor misbruik op specifieke rechtsgebieden bestudeert, stuit op een aanmerkelijke verscheidenheid.

31.

Om bovengenoemde redenen zal ik in deze conclusie, die immers niet draait om het concipiëren van verheven beginselen, maar om alledaagse kwesties van praktisch belang, de term „beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied” hanteren bij het bespreken van de voorwaarden voor en de toepassing van dat beginsel op het specifieke gebied van de btw.

B. Eerste en tweede vraag: toepasselijkheid van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied

32.

De eerste en tweede vraag van de verwijzende rechter hebben in wezen betrekking op de mate van precisie van het Unierechtelijke beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied en op de toepassing *ratione temporis* daarvan. Waren het beginsel en de voorwaarden voor de toepassing daarvan ten tijde van de feiten van het hoofdgeding voldoende precies om in het onderhavige geval praktisch te kunnen worden toegepast?

33.

Dat is een volstrekt legitieme vraag, met name omdat de feiten van het hoofdgeding hebben plaatsgevonden vóór het arrest Halifax e.a., waarin voornoemd beginsel voor het eerst aan specifieke voorwaarden is gebonden en is toegepast. In de vragen van de verwijzende rechter is evenwel sprake van rechtstreekse werking, ontbreken van omzettingsmaatregelen en mogelijke rechtstreekse werking van een algemeen rechtsbeginsel jegens een particulier. Zoals ik in dit deel zal uitleggen, is de kwestie van rechtstreekse werking technisch gezien niet relevant waar het gaat om de rechtspraak van het Hof, waaronder de rechtspraak waarin het bestaan van een algemeen rechtsbeginsel wordt bevestigd.

34.

Dit deel is als volgt opgebouwd. Om te beginnen zal ik in algemene zin ingaan op de vraag of en hoe aan de rechtspraak van het Hof en de daarin ontwikkelde algemene beginselen van Unierecht (wettelijk) uitvoering dient te worden gegeven (1). Vervolgens zal ik mogelijke beperkingen in de tijd van beslissingen van het Hof onderzoeken (2). Tot slot zal ik beide gedachtelijnen samenbrengen en op de onderhavige zaak toepassen (3).

1. Uitvoering en werking in de tijd van rechtspraak en algemene beginselen

35.

Wat, ten eerste, de toepassing *ratione temporis* van de rechtspraak van het Hof betreft, is de algemene regel *incidentele retroactiviteit*: het Hof legt de Unierechtelijke bepalingen *ex tunc* uit en die uitlegging is met onmiddellijke ingang van toepassing op alle lopende (en bij uitzondering zelfs afgesloten (15)) zaken waarin dezelfde bepaling van toepassing is. De rechtspraak verklaart en preciseert de betekenis en de strekking van voorschriften van het Unierecht zoals deze sedert het tijdstip van de inwerkingtreding ervan moeten of hadden moeten worden verstaan en toegepast. Hieruit volgt dat de voorschriften zoals uitgelegd ook kunnen worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het betrokken arrest of de betrokken arresten van het Hof. (16)

36.

Wat de potentiële uitvoering van de rechtspraak van het Hof betreft, zijn de uitleggingen die het Hof in zijn rechtspraak aan wettelijke bepalingen geeft, „geënt” op die bepalingen. Overeenkomstig de scheiding (17) of „horizontale en verticale toekenning” van bevoegdheden (18) is rechtsvinding, en niet rechtsschepping, de taak van het Hof. (19)

37.

Om voornoemde redenen hoeft de rechtspraak van de Unie niet te worden „uitgevoerd” om werking te hebben. Wel zal die rechtspraak soms (deels) worden gecodificeerd, en in andere gevallen zal zij bij de vaststelling van nieuwe versies van de betrokken regelgeving of bij wijzigingen daarvan in aanmerking worden genomen. Dat is allemaal mogelijk, maar zeker geen noodzakelijke voorwaarde voor toepasselijkheid. Voor de werking van de rechtspraak is het geen vereiste dat daaraan in de vorm van wetgeving uitvoering wordt gegeven.

38.

Wat, in de tweede plaats, algemene beginselen betreft, zou zeker kunnen worden aangevoerd dat zij, aangezien zij algemeen zijn en het om beginselen gaat, zonder enige beperking in de tijd van toepassing zijn zodra het bestaan ervan is „blootgelegd”. In die zin staan zij los van alle wettelijke regelingen waaruit zij voortvloeien, en zelfs van wettelijke regelingen waarin zij worden gevestigd, alsook van de temporele beperkingen van die regelingen zelf.

39.

Nochtans acht ik het in verschillende opzichten niet erg zinvol ervan uit te gaan dat de toepassing van algemene beginselen aan geen enkele beperking in de tijd is gebonden. Afgezien van alle theoretische en ontologische complicaties zie ik een aantal praktische problemen. Eén probleem springt eruit: indien het bestaan van een algemeen Unierechtelijk beginsel alleen afdoende wordt bevestigd bij een beslissing van het Hof die zelf qua werking in de tijd aan beperkingen onderhevig is, kan dan voor het bij dezelfde beslissing gevestigde algemene beginsel niet enkel dezelfde incidentele retroactiviteit, maar in wezen toepassing met volledige terugwerkende kracht gelden, hetgeen verder strekt dan de regels die normaliter op de rechtspraak van het Hof van toepassing zijn?

40.

In de praktijk zal een algemeen beginsel van Unierecht waarvan het bestaan bij een beslissing van het Hof is bevestigd, ten aanzien van de twee hier behandelde kernaspecten bijgevolg dezelfde kenmerken hebben als de rechtspraak van het Hof: het is tevens van toepassing op lopende zaken en voor de werking ervan zijn geen specifieke uitvoeringsmaatregelen vereist.

41.

Om bovengenoemde redenen zijn „rechtstreekse werking” en specifieke omzetting geen noodzakelijke voorwaarden voor de toepassing van de algemene beginselen van Unierecht. (20) Bij de beoordeling van handelingen moeten de btw-voorschriften van de Unie en de nationale regels ter omzetting daarvan worden toegepast in het licht van en in overeenstemming met die in de rechtspraak ontwikkelde algemene beginselen, waaronder het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied. Dat geldt ook voor handelingen die vóór het arrest Halifax e.a. hebben plaatsgevonden, maar waarvan de beoordeling nog liep op het moment waarop dat arrest werd gewezen.

2. Beperkingen in de tijd

42.

Het Hof heeft bij bepaalde gelegenheden beperkingen gesteld aan de werking in de tijd van zijn arresten. Dergelijke beperkingen zijn uitzonderlijk. (21) Het Hof past ze slechts toe om dwingende redenen van rechtszekerheid (22), en onder twee voorwaarden, te weten dat sprake is van „goede trouw van de belanghebbende kringen en [van] gevaar van ernstige verstoringen [ten gevolge van het arrest]” (23). Voorts zal het Hof, ingeval reeds rechtspraak ter zake bestaat, dergelijke beperkingen niet vaststellen. (24)

43.

Een gemeenschappelijk kenmerk van al deze voorwaarden en de toepassing ervan is voorzienbaarheid. Dat verklaart bijvoorbeeld ook waarom het Hof alleen in gevallen waarin voor het eerst een bepaalde uitlegging aan het recht wordt gegeven, bij wijze van uitzondering temporele beperkingen kan vaststellen, en niet in latere beslissingen waarin die benadering wordt bevestigd. Anderzijds moet ook worden erkend dat hoe verder het Hof zich in zijn uitlegging van het recht verwijderd van de specifieke bewoordingen van de betrokken bepalingen, hoe moeilijker het ongetwijfeld wordt de regel van volledige toepassing ex tunc van die rechterlijke uitspraken in stand te houden. (25)

3. Toepassing op het onderhavige geval

44.

De algemene opmerkingen in de delen 1 en 2 hierboven dienen als uitgangspunt voor het beantwoorden van de eerste en tweede vraag van de verwijzende rechter.

45.

Na het arrest Halifax e.a. is het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied (voor zover aan de „objectieve” en „subjectieve” voorwaarden was voldaan) van toepassing geworden op alle lopende zaken waarin het relevant was, zonder dat de lidstaten specifieke maatregelen ter uitvoering van dat beginsel hadden hoeven vast te stellen.

46.

In concreto moeten de belastingautoriteiten van de lidstaten voor het beoordelen van handelingen de Zesde richtlijn en nationale maatregelen ter omzetting van die richtlijn uitleggen en toepassen in het licht van voornoemd beginsel. Dat geldt ook voor beoordelingen die nog gaande waren ten tijde van het arrest Halifax e.a., maar betrekking hebben op handelingen die dateren van vóór dat arrest.

47.

Ik begrijp de ongerustheid van de verwijzende rechter aangaande een dergelijke benadering, die weliswaar volledig strookt met de hierboven uiteengezette algemene regels aangaande de werking *ratione temporis* van de rechtspraak van het Hof, maar op het vlak van rechtszekerheid problemen zou kunnen opleveren. Toch is deze zaak volgens mij duidelijk niet dermate uitzonderlijk dat hij beperking van de werking in de tijd van het arrest Halifax e.a. zou kunnen rechtvaardigen. In dit verband zou ik op vijf punten in het bijzonder de aandacht willen vestigen.

48.

Ten eerste wordt het verbod van „misbruik” of „misbruik van rechten” door het Hof al sinds de jaren zeventig van de vorige eeuw op een groot aantal materiële gebieden toegepast, in bewoordingen die niet specifiek zijn voor die gebieden. (26) Die brede toepassing bevestigt dat het begrip „het algemeen geldende karakter [heeft] dat algemene rechtsbeginselen naar hun aard bezitten”. (27)

49.

Ten tweede wordt in een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn, waaronder artikel 13, B, al sinds 1977 uitdrukkelijk verwezen naar het voorkómen van misbruik. (28) Men hoeft de tekst van de Zesde richtlijn dus slechts door te bladeren om te beseffen dat het stelsel van die richtlijn een verbod van ontwijking en misbruik kent. Meer in het algemeen is het verbod van rechtsmisbruik ruim twintig jaar geleden door de wetgever in verordening nr. 2988/95 ook uitdrukkelijk bekrachtigd als een vereiste voor de bescherming van de financiële belangen van de Unie. (29)

50.

Ten derde is het verbod in voornoemde verordening aan twee voorwaarden voor de vaststelling van misbruik gebonden, een objectieve (strijdigheid met de doelstellingen van de wetgeving) en een subjectieve (kunstmatigheid van de handelingen). (30) In 2000 (dat wil zeggen, vóór de feiten van het hoofdgeding) heeft het Hof in zijn arrest Emsland-Stärke precies die voorwaarden reeds aangemerkt als de voorwaarden die aan het algemene verbod van rechtsmisbruik ten grondslag liggen. Toen het Hof in 2006 in de zaak Halifax bevestigde dat die voorwaarden tevens op btw-gebied van toepassing zijn, heeft het deze niet gewijzigd. (31)

51.

Zoals ik reeds heb opgemerkt (32), verschilt de specifieke toepassing van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik naargelang van het betrokken gebied. Het arrest van het Hof in de zaak Halifax was in feite de eerste uitdrukkelijke bevestiging van de voorwaarden voor en toepassing van dat beginsel op het gebied van de btw. Niettemin was het, gelet op al het bovenstaande, zeker geen verrassende of revolutionaire uitlegging van het beginsel die afwijkt van de bestaande rechtspraak. Zij strookte ook met de verwijzingen naar het voorkómen van misbruik die reeds in de Zesde richtlijn en de verordening betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Unie waren opgenomen.

52.

Ten vierde levert het beperken van de werking in de tijd van een arrest al problemen met betrekking tot de objectiviteit van het recht op. (33) Beperkingen van de werking *ratione temporis* van een arrest mogen daarom alleen in het arrest zelf worden vastgesteld. Nu van een dergelijke beperking in de zaak Halifax zelf geen sprake is, zie ik niet goed – zeer uitzonderlijke

omstandigheden daargelaten – waarom dat een decennium later met betrekking tot een andere zaak wel zou moeten gebeuren.

53.

Ten vijfde, en zoals reeds vermeld (34), is een van de noodzakelijke voorwaarden voor het beperken van de werking in de tijd van een arrest dat de partijen die van die beperking wensen te profiteren, te goeder trouw hebben gehandeld. Nu is „kwade trouw” geen afzonderlijke voorwaarde voor het vaststellen van misbruik (en er zijn ook geen aanwijzingen dat verzoekers in casu te kwader trouw hebben gehandeld), maar het lijkt wat inconsequent om, voor zover aan de objectieve en subjectieve voorwaarden voor het vaststellen van misbruik is voldaan, te concluderen dat de belastingbetaler niettemin volledig te goeder trouw is geweest om zo de uitzonderlijke stap, de werking *ratione temporis* van een arrest van het Hof te beperken, te rechtvaardigen.

54.

Ten slotte kan de belastingbetaler, zoals het Hof reeds heeft bevestigd, in gevallen waarin aan de voorwaarden voor misbruik is voldaan, zich niet op rechtszekerheid of gewettigde verwachtingen beroepen om dat misbruik op enigerlei wijze te rechtvaardigen. (35)

55.

Ik zie dan ook geen reden om de werking *ratione temporis* van het arrest Halifax e.a. ten aanzien van de onderhavige zaak te beperken.

4. Conclusie

56.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de eerste en tweede vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden als volgt:

De Zesde richtlijn en nationale maatregelen ter omzetting van die richtlijn moeten worden uitgelegd in het licht van het algemene Unierechtelijke beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op het gebied van de btw. Dat geldt ook:

—

indien nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregelen ter uitvoering van dat beginsel ontbreken;

—

in gevallen als aan de orde voor de verwijzende rechter waarin de betrokken handelingen vóór het arrest van het Hof van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121) zijn verricht.

C. Vierde en zevende vraag: toepassingsvoorwaarden voor het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied

57.

Met zijn vierde en zevende vraag verlangt de verwijzende rechter helderheid over de voorwaarden voor het vaststellen van rechtsmisbruik. Het staat uiteindelijk aan de nationale rechter om vast te stellen of die voorwaarden zijn vervuld (36), maar het Hof kan hem daarbij helpen door te

verduidelijken hoe die voorwaarden moeten worden uitgelegd en toegepast.

1. De twee voorwaarden voor het vaststellen van rechtsmisbruik in btw-zaken

58.

Om te kunnen vaststellen dat sprake is van een misbruik, moet de belastingautoriteit van een lidstaat zelf aantonen dat twee voorwaarden zijn vervuld.

59.

Ten eerste moet duidelijk zijn dat „de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend” (hierna: „objectieve voorwaarde”). Ten tweede „moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen” (hierna: „subjectieve voorwaarde”). (37)

60.

Dit zijn twee afzonderlijke, onderscheiden en cumulatieve voorwaarden. Dat blijkt mijns inziens uit de manier waarop zij in de rechtspraak van het Hof doorgaans worden beschreven en in het licht van specifieke feitelijke situaties worden uitgelegd. De „objectieve” voorwaarde heeft betrekking op het juridische doel van de wetgever en de vraag of dat is bereikt. De „subjectieve” voorwaarde houdt verband met het praktische doel van de verrichte transactie. Ik zal ze hieronder afzonderlijk bespreken.

2. Objectieve voorwaarde: is het belastingvoordeel in strijd met het doel van de „desbetreffende bepalingen”?

61.

De zevende vraag luidt of verzoekers in strijd met het doel van de nationale wettelijke regeling en de richtlijn een belastingvoordeel hebben verkregen. Dit Hof is alleen bevoegd die vraag te beantwoorden voor zover zij betrekking heeft op het doel van de richtlijn.

62.

Vooraf merk ik op dat het voor een belastingautoriteit verleidelijk kan zijn te stellen dat het doel van de Zesde richtlijn is geldmiddelen van de belastingbetalers aan de staat over te dragen. Iedere vermindering van belastingontvangsten, en dus iedere vorm van fiscale optimalisering, zou derhalve in strijd zijn met dat algemene doel van de belastingwetgeving.

63.

Die stelling is evident onjuist. Het Hof heeft meermaals bevestigd 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 [en dat] de belastingplichtige [...] het recht [heeft] om zijn activiteit zodanig te structureren dat de omvang van zijn belastingschuld beperkt blijft”. (38)

64.

Anders gezegd, er bestaat geen wettelijke verplichting om zo veel belasting te betalen als mogelijk is. Het „doel” waarnaar in de objectieve voorwaarde van het Halifax-criterium wordt verwezen, kan dus niet simpelweg het algemene doel van alle belastingwetgeving – belasting heffen – zijn. Wat zou dan het specifieke „doel” in dit verband kunnen zijn?

a) Rechtspraak over het doel van de „desbetreffende bepalingen”

65.

Laat ik beginnen met een elementaire opmerking over de formulering van de vraag die cruciaal is voor de hierna volgende redenering: de rechtspraak verwijst niet naar strijdigheid met het doel van „de richtlijn” in algemene zin, maar van de „desbetreffende bepalingen” daarvan. (39) Dat wordt ruimschoots bevestigd door de manier waarop het Hof de voorwaarde in de praktijk toepast. (40) Voor de constatering dat aan de objectieve voorwaarde is voldaan, is derhalve in beginsel vereist dat (i) wordt vastgesteld wat de „desbetreffende bepalingen” zijn en (ii) wat het doel daarvan is, en dat (iii) wordt aangetoond dat dit doel niet is gerealiseerd. (41)

66.

Neemt men de rechtspraak wat nauwkeuriger onder de loep, dan blijkt dat bovengenoemd doelcriterium niet steeds op precies dezelfde manier wordt toegepast. Om dit te illustreren, en ter voorbereiding van mijn beantwoording van de vraag wat het doel van de „desbetreffende bepalingen” is in de onderhavige zaak, beschrijf ik hieronder drie voorbeelden op het gebied van de btw: de zaken Halifax, Part Service en WebMindLicences. (42)

67.

In de zaak Halifax hield het probleem van misbruik hoofdzakelijk verband met de omstandigheid dat handelingen zodanig waren gestructureerd dat vennootschappen van de Halifax groep voor de in een later stadium geheven btw vrijstelling konden blijven genieten en tegelijkertijd alle voorbelasting in verband met die handelingen in aftrek konden brengen. Het Hof heeft artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn aldus uitgelegd dat, gelet op het beginsel van neutrale fiscaliteit, het recht op aftrek van voorbelasting het bestaan van een verband tussen een handeling in een eerder stadium en een in een later stadium verrichte handeling vereist. (43) Wordt het een belastingplichtige die normaliter geen handelingen overeenstemmend met de voorwaarden van de aftrekregeling verricht, toegestaan de voorbelasting volledig af trekken, dan zou dat in strijd zijn met het doel van die regeling. (44)

68.

In de zaak Part Service (45) hadden de betrokken vennootschappen leaseovereenkomsten voor voertuigen opgesplitst in afzonderlijke delen (onder andere voor verzekering, financiering, bemiddeling en verhuur). Het Hof baseerde zich op de regel dat, indien sprake is van verschillende, formeel onderscheiden handelingen, die handelingen niettemin samen moeten worden beoordeeld wanneer „reeds na een zuiver objectief onderzoek blijkt dat een of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de andere prestaties moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties”. (46) In dergelijke gevallen zou afzonderlijke behandeling van de prestaties voor btw-doeleinden „in strijd [zijn] met het doel van artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn, namelijk dat alles wat als tegenprestatie wordt of moet worden verkregen van de zijde van de ontvanger in de belastingheffing wordt betrokken”. (47)

69.

In de zaak WebMindLicences (48) waren de betrokken vennootschappen een zodanige reeks handelingen aangegaan dat de licenties in kwestie op het oog vanuit Portugal, en niet vanuit Hongarije (waar een aanmerkelijk hoger btw-tarief voor dat soort handelingen geldt) werden geleverd. In zijn arrest in deze zaak concentreerde het Hof zich op het doel van de specifieke bepalingen van richtlijn 2006/112 waarin de plaats van een dienst is gedefinieerd. (49) Het oordeelde dat van misbruik geen sprake zou zijn indien de dienstverlening feitelijk vanuit Portugal plaatsvond, maar dat dit „anders [zou liggen] wanneer de dienst in werkelijkheid vanuit [Hongarije werd] verricht”.

70.

Duidelijk is dus dat in alle bovengenoemde gevallen het doel van specifieke bepalingen van de toepasselijke richtlijn in aanmerking is genomen en zelfs moest worden genomen om te kunnen vaststellen of aan de „objectieve” voorwaarde is voldaan.

b) Door de Commissie voorgestelde samenvoeging van beide voorwaarden

71.

In geen van de memories wordt duidelijk en uitdrukkelijk vermeld wat de „desbetreffende bepalingen” voor het vaststellen van mogelijk misbruik in de onderhavige zaak zijn.

72.

Ter terechtzitting heeft de Commissie gerefereerd aan de verzameling of reeks voor de onderhavige zaak relevante bepalingen en artikel 2, lid 1, artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn aangehaald. Voorts heeft zij ter terechtzitting verklaard dat het doel van die bepalingen erin bestaat de „juiste toepassing” of „normale fiscale behandeling” van de handelingen te verzekeren.

73.

Ook ik zie dit als de toepasselijke bepalingen. (50) De omschrijving van het doel ervan overtuigt mij evenwel niet. De Commissie hanteert simpelweg een cirkelredenering.

74.

Uiteraard is het wenselijk dat alle bepalingen van de Zesde richtlijn dusdanig worden toegepast dat handelingen voor de btw normaal worden behandeld. Maar de vraag hier is nu juist, wat een correcte vaststelling van de btw is. De kern van de problematiek in deze zaak is dat sprake is van een „technisch” correcte vaststelling of, in de woorden van het arrest Halifax e.a., van „formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn” (51) op alle handelingen.

75.

Nader ondervraagd op dat punt heeft de Commissie ter terechtzitting gepreciseerd dat zij bedoelde dat het doel van de desbetreffende bepalingen het belasten van de reële, materiële handeling is. Aangezien de langlopende en kortlopende huurovereenkomst niet reëel maar fictief waren, moeten zij buiten beschouwing blijven.

76.

Vooreerst zal ik ervan uitgaan dat de Commissie gelijk heeft en dat het doel van die bepalingen het belasten van „reële, materiële handelingen” is. Als dat zo is, verschuift het accent in de praktijk geheel naar de tweede voorwaarde van het in de arresten Emsland-Stärke en Halifax e.a. geformuleerde misbruikcriterium, de subjectieve of „kunstmatigheids”-voorwaarde. Als aan die voorwaarde is voldaan en een handeling daadwerkelijk kunstmatig (niet „reëel” of „materieel”) is, kan met de toepassing van de btw-regels op die handelingen derhalve a fortiori het doel van die regels niet worden bereikt. (52)

77.

De vraag welke handelingen „reëel” of „materieel” en welke daarentegen „kunstmatig” of „fictief” zijn, wordt allesbepalend. De twee voorwaarden verworden tot één enkele voorwaarde.

78.

Ik denk dat die benadering een aantal serieuze problemen oplevert. Op vier ervan zal ik nader ingaan.

79.

Ten eerste wordt hiermee het eerste onderdeel van het Halifax-criterium de facto terzijde geschoven. Dat lijkt mij niet de juiste benadering, maar als dat wel zo is, moet dat ook uitdrukkelijk worden vermeld. Zoals bevestigd in bijvoorbeeld het arrest Halifax e.a. en „zoals het Hof herhaaldelijk heeft verklaard, dient de gemeenschapsregeling [...] met zekerheid kenbaar te zijn en moet de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar zijn [...]. Die rechtszekerheid is in het bijzonder een dwingend vereiste in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, zodat de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen [...]” (53).

80.

Het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik staat onmiskenbaar op gespannen voet met het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel. De voorwaarden voor dat verbod moeten dan ook zo duidelijk mogelijk zijn. (54) Voorts merk ik op dat bovenstaande redenering volgens welke het arrest Halifax e.a. rechtstreeks toepasselijk is op lopende zaken, deels berustte op de vooronderstelling dat de voorwaarden voor het vaststellen van misbruik in ieder geval sinds 2000, het jaar van het arrest Emsland-Stärke, duidelijk waren. (55) Zouden de twee in die zaak geformuleerde voorwaarden nu versmelten tot één voorwaarde, dan zou die premisse mijns inziens niet langer gelden.

81.

Ten tweede denk ik dat een dergelijke benadering, zelfs indien wordt gesteld dat, technisch gezien, beide voorwaarden van toepassing blijven (56), zij het dat „kunstmatigheid” ook voor de objectieve voorwaarde bepalend is, op zijn minst moeilijk verenigbaar is met de lijn die is gevolgd in eerdere rechtspraak, zoals de arresten Halifax e.a., Parts Service en WebMindLicences (57), waarin de betrokken bepalingen en het doel ervan nadrukkelijker zijn onderzocht.

82.

Ten derde stammen de twee voorwaarden uit het arrest Emsland-Stärke. In de zaak die tot dat

arrest heeft geleid, en in hun meest gebruikelijke vorm in latere zaken, zijn zij feitelijk een „copy paste” van de voorwaarden van de anti-ontwijkingsbepaling in verordening nr. 2988/95 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Unie [(artikel 4, lid 3)]. (58) Ik wil niet al te veel speculeren, maar misschien mogen wij ervan uitgaan dat die bepaling in de zaak Emsland-Stärke zou zijn toegepast als de verordening *ratione temporis* van toepassing was geweest. (59) Artikel 4, lid 3, van verordening nr. 2988/95 en de twee voorwaarden voor misbruik zijn sindsdien door het Hof immers als substitueerbaar behandeld. (60) Een ontwikkeling van het misbruikcriterium in de door de Commissie voorgestelde richting – in de zin dus van een samenvallen van de objectieve en subjectieve voorwaarde – zou op dit toch al uiterst complexe gebied lastige vragen oproepen over de manier waarop de wisselwerking tussen de verordening en het beginsel in de toekomst gestalte moet krijgen.

83.

Ten slotte is een zekere mate van differentiatie onvermijdelijk bij de toepassing van de voorwaarden voor het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op de verschillende gebieden waarop het van toepassing is. Mijns inziens wordt het echter nog lastiger (zo niet onmogelijk) om het begrip misbruik volgens de voorgestelde nieuwe definitie (die berust op kunstmatigheid) in overeenstemming te brengen met het begrip misbruik zoals dat in andere gevallen wordt toegepast. Zo is de kwestie van kunstmatigheid in zaken betreffende vrij verkeer en burgerschap meermaals niet alleen als ondergeschikt, maar in de praktijk ook als nagenoeg irrelevant behandeld. (61)

c) Beoordeling van overeenstemming met het „doel” in de onderhavige zaak

84.

In het licht van het bovenstaande geef ik in overweging de door de Commissie voorgestelde benadering af te wijzen en vast te houden aan een denkrichting die nauwer aansluit bij de bestaande rechtspraak van het Hof.

85.

In het onderhavige geval bestaat het vermeende misbruik erin dat kunstmatig is voldaan aan de voorwaarden voor (i) een eerste levering van de onroerende goederen, en (ii) vrijstelling van de daaropvolgende leveringen (feitelijk twee keerzijden van eenzelfde medaille).

86.

Daarom zal moeten worden onderzocht wat het doel is van de btw-heffing op leveringen „voor eerste ingebruikneming” en de latere vrijstelling ervan in de zin van artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn.

87.

De basisbenadering van de heffing van btw op de overdracht van onroerend goed laat zich grofweg samenvatten in de formule „belasten van de eerste verkoop, vrijstellen van de rest”. Wat hiermee wordt beoogd, wordt verduidelijkt in het oorspronkelijke voorstel van de Commissie en in de rechtspraak van het Hof.

88.

In de toelichting bij het oorspronkelijke voorstel van de Commissie stond te lezen dat „de gehele productie- en distributiesector van nieuwe onroerende goederen aan de belasting moet worden

onderworpen, ongeacht de hoedanigheid van de verkoper. Ter voorkoming van moeilijkheden bij het maken van onderscheid tussen nieuwe en oude gebouwen, is het criterium van de eerste ingebruikneming aangehouden als zijnde beslissend voor het tijdstip waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesector terechtkomt, d.w.z. het gebruik van het goed door de eigenaar daarvan of een huurder". Vervolgens wordt in de toelichting gesproken over onroerende goederen die ter zake van hun eerste ingebruikneming worden „verbruikt” en over de mogelijke „terugkeer [...] in de distributiesfeer” van een onroerend goed of „het opnieuw verhandelen” daarvan. (62)

89.

In deze tekst wordt „eerste ingebruikneming” van een onroerend goed gelijkgesteld met de situatie waarin het goed „het productieproces verlaat” of „in de consumptiesector” of „de distributiesfeer” terechtkomt.

90.

In zijn arrest Goed Wonen I heeft het Hof de vrijstelling in soortgelijke bewoordingen omschreven: „Evenals de verkoop van een nieuw gebouw nadat dit de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, dient de verhuur van een onroerend goed dus in beginsel te worden vrijgesteld van belasting” (cursivering van mij). (63)

91.

Het doel van de gecombineerde toepassing van artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn kan dus worden geherdefinieerd als de toepassing van btw wanneer onroerend goed voor het eerst commercieel wordt verhandeld.

92.

Ik denk dat een overdracht van het soort als aan de orde in het hoofdgeding niet aan dat doel beantwoordt.

93.

Ik kom tot die conclusie op grond van een combinatie van factoren (uitgaande van hoe ik de verwijzingsbeslissing begrijp), te weten: (i) het feit dat de langlopende huurovereenkomst was aangegaan met een entiteit waarover verzoekers zeggenschap uitoefenden; (ii) het in verhouding tot de looptijd van de langlopende huurovereenkomst zeer korte tijdsverloop tussen de ondertekening van die overeenkomst en de opzegging ervan, en (iii) het feit dat in dat korte tijdsverloop een leaseback in de vorm van de kortlopende huurovereenkomst heeft plaatsgevonden, met als nettoresultaat dat verzoekers de zeggenschap over de onroerende goederen de facto nooit hebben opgegeven en dat die onroerende goederen, al deze omstandigheden in aanmerking genomen, het productieproces derhalve nooit lijken te hebben verlaten.

94.

In het licht van het bovenstaande, en onder voorbehoud van de eindbeoordeling door de nationale rechter, zou, in zaken als die aan de orde in het hoofdgeding, de kwalificatie „levering voor eerste ingebruikneming” voor een langlopende huurovereenkomst tussen verbonden partijen die zeer snel na de sluiting ervan, en zonder dat van het betrokken onroerend goed gebruik is gemaakt, wordt opgezegd, in strijd zijn met het doel van artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn.

3. Subjectieve voorwaarde: was het wezenlijke doel een belastingvoordeel te verkrijgen?

95.

Wat de „subjectieve voorwaarde” betreft, wenst de verwijzende rechter met zijn vierde vraag in wezen te vernemen of de aan de verkoop voorafgaande transacties voor het vaststellen van het wezenlijke doel afzonderlijk of „als geheel” moeten worden beoordeeld.

96.

Mij lijkt het nuttig om eerst de betekenis van de term „wezenlijk doel” aan een nader onderzoek te onderwerpen.

97.

In de rechtspraak wordt op sterk uiteenlopende wijze naar het subjectieve criterium verwezen. Los van „wezenlijk doel” (64) maken sommige arresten gewag van handelingen die „alleen bedoeld zijn om” (65) of het „ uitsluitende doel” (66) hebben een „[onverschuldigd] belastingvoordeel” (67) te verkrijgen. In andere arresten worden beide elementen gecombineerd: „het wezenlijke doel [dat er (uitsluitend) in bestaat] een belastingvoordeel te verkrijgen” (68), en in weer andere wordt gesproken over handelstransacties die niet „normaal” (69) zijn.

98.

Al deze verschillende formuleringen van het subjectieve criterium hebben met elkaar gemeen dat zij berusten op de vraag of de handeling eventueel een andere economische reden dan belastingvermindering heeft. Daarbij wordt de lat niet steeds op dezelfde hoogte gelegd.

99.

In het arrest Parts Service heeft het Hof geoordeeld dat er sprake kan zijn van misbruik wanneer verkrijging van belastingvoordeel, in de Engelse taalversie van het arrest, the principal aim [hoofddoel] is. (70) Dit impliceert een potentieel zeer ruim misbruikbegrip. Dit staat in scherp contrast met de vaststelling in de arresten Halifax e.a. en Weald Leasing dat van misbruik geen sprake kan zijn „wanneer er voor de betrokken economische activiteit [mogelijk] een andere verklaring bestaat dan de loutere verkrijging van belastingvoordelen”. (71) Volgens het arrest Malvi kan slechts tot het bestaan van misbruik worden geconcludeerd indien er voor de transacties „geen enkele economische en commerciële rechtvaardiging [bestaat]”. (72)

100.

Laatstgenoemde arresten, waarin een restrictievere opvatting van het begrip „misbruik” wordt gehanteerd, weerspiegelen de heersende opvatting. Zij sluiten ook aan op de meer gangbare formuleringen „wezenlijk doel”, „uitsluitend doel” of „zuiver kunstmatige constructies”.

101.

Naar mijn mening moet het subjectieve criterium restrictief worden toegepast overeenkomstig de benadering die in zaken als Halifax en RBS is gevolgd. Wanneer er voor de betrokken handelingen mogelijk een andere economische rechtvaardiging bestaat dan de verkrijging van een belastingvoordeel, is niet aan het criterium voldaan. Deze benadering weerspiegelt niet alleen de heersende rechtspraak, maar is ook in lijn met het legaliteitsbeginsel (73), dat „in het bijzonder een dwingend vereiste [is] in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, zodat de belanghebbenden de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig kunnen kennen” (74).

102.

Met die benadering van „wezenlijk doel” in het achterhoofd kom ik nu op het specifieke punt waarom het draait in de vierde vraag van de verwijzende rechter, te weten: over het wezenlijke doel van welke handelingen hebben wij het precies?

103.

De verwijzende rechter geeft twee mogelijkheden: ofwel (i) de aan de verkoop voorafgaande transacties, ofwel (ii) de aan de verkoop voorafgaande transacties en de uiteindelijke verkoop tezamen.

104.

Naar mijn mening is de tweede optie in elk geval het verkeerde referentiekader. Los van gevallen van belastingfraude (die hier niet wordt aangevoerd), lijkt mij duidelijk dat als het net maar breed genoeg wordt uitgeworpen, zodat zowel het volledige bouwproces als de aansluitende gebruiksduur van het onroerend goed eronder komen te vallen, er altijd wel een economisch motief kan worden gevonden dat meer omvat dan de „loutere” verkrijging van een belastingvoordeel. Een dergelijke benadering zou feitelijk verhinderen dat ooit aan het subjectieve criterium wordt voldaan.

105.

Hieruit volgt dat in de context van de onderhavige zaak een of meer aan de verkoop voorafgaande transacties naar alle waarschijnlijkheid de relevante handelingen zijn. Aan deze algemene opmerking zou ik willen toevoegen dat het mijns inziens uiteindelijk aan de verwijzende rechter staat, te bepalen voor welke handeling of reeks handelingen een „wezenlijk doel” moet worden gezocht en wat dat wezenlijke doel is.

106.

Daarbij dient deze rechter niettemin alle feiten en omstandigheden van de zaak in aanmerking te nemen, waaronder eventueel eerdere of latere handelingen. (75) Anders gezegd, om het „wezenlijke doel” van de aan de verkoop voorafgaande transacties zelf volledig te kunnen beoordelen, moet de verwijzende rechter het feitenkader breder bezien.

107.

Zou in de onderhavige zaak de bredere context van de aan de verkoop voorafgaande transacties volledig buiten beschouwing blijven, dan zou immers niet van belastingvoordeel, maar van belastingdruk sprake zijn (aangezien het voordeel relatief is en alleen wordt genoten wegens de latere verkoop aan derden).

4. Conclusie

108.

Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vierde en zevende vraag te beantwoorden als volgt:

Vierde vraag

In een zaak als aan de orde in het hoofdgeding moet het „wezenlijke doel” niet worden vastgesteld aan de hand van de aan de verkoop voorafgaande transacties en de uiteindelijke verkoop tezamen. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen welke specifieke aan de verkoop voorafgaande transacties het meest geschikt zijn voor de beoordeling van het „wezenlijke doel” met het oog op het vaststellen van rechtsmisbruik op het gebied van de btw.

Zevende vraag

In zaken als die aan de orde in het hoofdgeding, waarin:

—

een langlopende huurovereenkomst wordt gesloten tussen een belastingplichtige en een andere, verbonden belastingplichtige;

—

die huurovereenkomst in een in verhouding tot de looptijd van de overeenkomst zeer kort tijdsbestek na de ondertekening wordt opgezegd; en

—

gedurende dat korte tijdsbestek een leaseback heeft plaatsgevonden, met als nettoresultaat dat de belastingplichtige die de onroerende goederen over lange termijn heeft verhuurd, de zeggenschap over het verhuurde de facto nooit heeft opgegeven,

zou behandeling van de langlopende huurovereenkomst als een „levering voor eerste ingebruikneming” in de zin van artikel 4, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn, in strijd zijn met het doel van datzelfde artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van die richtlijn.

D. Derde vraag: herdefinitie en herbeoordeling van handelingen

109.

Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe de betrokken handelingen, mocht het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik in deze zaak van toepassing zijn, moeten worden geherdefinieerd.

110.

Wanneer een schending van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik is vastgesteld, moeten de betrokken [handelingen] zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de [handelingen] die dit misbruik vormen. (76) Die herdefiniëring mag evenwel niet verder gaan dan voor de juiste heffing van de btw en het voorkomen van belastingontwijking nodig is. (77)

111.

De verwijzende rechter dient dus in de eerste plaats vast te stellen, op basis van de aanwijzingen die in antwoord op de eerste, tweede, vierde en zevende vraag zijn verstrekt, of bepaalde elementen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen misbruik opleveren.

112.

Als dat zo is, dient deze rechter in de tweede plaats die handelingen zo te herdefiniëren dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de elementen die dit misbruik vormen.

113.

Indien de nationale rechter bijvoorbeeld tot de slotsom zou komen dat de aan de verkoop voorafgaande transacties schending van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik op btw-gebied inhielden, zouden die handelingen voor de vaststelling van de door verzoekers verschuldigde btw buiten beschouwing moeten blijven.

114.

Uitgaande van de feiten zoals de verwijzende rechter deze in zijn verzoek heeft beschreven, en vooropgesteld dat het eindoordeel aan die rechter is, zou de latere verkoop van de onroerende goederen dan als een eerste levering daarvan worden aangemerkt. Die verkoop zou voor de btw moeten worden beoordeeld overeenkomstig de nationale regels, gelezen in het licht van het Unierecht, met name artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn.

115.

Wat het institutionele aspect van de derde vraag van de verwijzende rechter betreft, kan ik slechts herhalen dat het op grond van het beginsel van nationale procedurele autonomie aan de nationale wetgever staat, te bepalen welke instelling bevoegd is om de betrokken handelingen te herdefiniëren en te beoordelen, met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel.

116.

In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de derde vraag te beantwoorden als volgt:

—

Wanneer een schending van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik is vastgesteld, moeten de betrokken transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.

—

In omstandigheden als die van het hoofdgeding moet de verkoop van de onroerende goederen,

voor zover de aan de verkoop voorafgaande transacties op grond van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik buiten beschouwing worden gelaten en de latere verkoop van de onroerende goederen derhalve wordt geacht een eerste levering daarvan te zijn, voor de btw worden beoordeeld overeenkomstig de nationale regels, gelezen in het licht van het Unierecht, met name artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn.

E. Vijfde, zesde en achtste vraag: verenigbaarheid van section 4, lid 9, van de btw-wet met de Zesde richtlijn

117.

De vijfde, zesde en achtste vraag van de verwijzende rechter berusten op de aanname dat section 4, lid 9, van de btw-wet niet verenigbaar is met de Zesde richtlijn en die richtlijn (dus) niet omzet.

118.

De grond voor de onverenigbaarheid of de aard van de niet-omzetting wordt evenwel noch in de verwijzingsbeslissing, noch in de memories en pleidooien voor het Hof duidelijk.

119.

Wordt een richtlijn in het geheel niet omgezet, dan is de rechtssituatie in zeker opzicht vrij duidelijk. Uitvoeringsmaatregelen ontbreken, en dus is het nationale recht onverenigbaar met die richtlijn. In casu heeft Ierland echter wel degelijk maatregelen ter omzetting van de Zesde richtlijn vastgesteld. Voorts is niet betoogd dat in elk praktisch scenario, zonder enige uitzondering, de toepassing van section 4, lid 9, van de btw-wet niet het met die richtlijn beoogde „te bereiken resultaat” oplevert (om de bewoordingen van artikel 288 VWEU te gebruiken). Men kan dus niet in algemene zin en zonder voorbehoud stellen dat (gedeeltelijke) onverenigbaarheid kan worden gelijkgesteld met het ontbreken van uitvoeringsmaatregelen.

120.

Om deze kwesties nader te kunnen onderzoeken, zou mijns inziens meer inzicht in de aard van de gestelde onverenigbaarheid van section 4, lid 9, van de btw-act nodig zijn.

121.

Ter terechtzitting hebben verzoekers verklaard dat de onverenigbaarheid naar hun mening hoofdzakelijk voortvloeit uit section 4, lid 6, van de btw-wet. Deze bepaling voorziet in vrijstelling voor alle eerste leveringen van onroerende goederen waarbij teruggaaf van voorbelasting is uitgesloten. Volgens verzoekers is een dergelijke vrijstelling onverenigbaar met artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn, in zoverre dat deze Unierechtelijke bepalingen voorschrijven dat alle eerste leveringen van onroerend goed aan belasting worden onderworpen. Voorts wordt in section 4, lid 9, van de btw-wet naar section 4, lid 6, van die wet verwezen en is de eerste bepaling wegens de onverenigbaarheid van de tweede met de Zesde richtlijn dus eveneens strijdig met die richtlijn.

122.

Verweerder en de Ierse regering betwisten die uitlegging van de wettelijke regeling. In hun schriftelijke opmerkingen zetten zij daar hun eigen uitlegging tegenover en geven zij de redenen voor de vaststelling van de bepaling.

123.

Wat de vijfde, zesde en achtste vraag betreft, verkeert het Hof dus in de situatie dat uit de verwijzingsbeslissing van de nationale rechter moeilijk valt op te maken waarin de onverenigbaarheid van section 4, lid 9, van de btw-wet met de Zesde richtlijn precies bestaat. Iedere veronderstelde onverenigbaarheid in dit verband wordt door de Ierse regering fel bestreden. Zelfs verzoekers weten niet goed uit te leggen welk specifiek probleem section 4, lid 9, van de btw-wet oplevert, behalve dat deze bepaling naar section 4, lid 6, van diezelfde wet verwijst. Bovendien, zelfs al zou de uitleg die verzoekers van de onverenigbaarheid geven worden gevolgd, dan nog zie ik niet goed waarom die in de onderhavige zaak relevant zou zijn, aangezien in casu, zoals ter terechtzitting is bevestigd, recht op aftrek van voorbelasting bestond.

124.

Dit Hof heeft niet tot taak nationaal recht uit te leggen. Nog minder is het zijn taak de uitleggingen die verschillende partijen daaraan geven tegen elkaar af te wegen in gevallen waarin onduidelijk is, en nadrukkelijk wordt betwist, of sprake is van de gestelde onverenigbaarheid en/of niet-omzetting en wat de aard daarvan is.

125.

Bijgevolg, en in het licht van het voorgaande, ben ik van mening dat het Hof niet over de feitelijke details beschikt die het nodig heeft om een bruikbaar antwoord te geven dat niet is gebaseerd op veronderstellingen en speculaties over de aard van de gestelde onverenigbaarheid van section 4, lid 9, van de btw-wet met de Zesde richtlijn.

126.

Ik geef dan ook in overweging de vijfde, zesde en achtste vraag niet-ontvankelijk te verklaren.

V. Conclusie

127.

In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Supreme Court (Ireland) te beantwoorden als volgt:

„Eerste en tweede vraag

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 en nationale maatregelen ter omzetting van die richtlijn moeten worden uitgelegd in het licht van het algemene Unierechtelijke beginsel van het verbod van rechtsmisbruik. Dat geldt ook:

—

indien nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregelen ter uitvoering van dat beginsel ontbreken;

—

in gevallen als aan de orde voor de verwijzende rechter waarin de betrokken handelingen vóór het arrest van het Hof van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), zijn verricht.

Derde vraag

Wanneer een schending van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik is vastgesteld, moeten de betrokken transacties zo worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen.

In omstandigheden als die van het hoofdgeding moet de verkoop van de onroerende goederen, voor zover de aan de verkoop voorafgaande transacties op grond van het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik buiten beschouwing worden gelaten en de latere verkoop van de onroerende goederen derhalve wordt geacht een eerste levering daarvan te zijn, voor de btw worden beoordeeld overeenkomstig de nationale regels, gelezen in het licht van het Unierecht, met name artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn van de Raad.

Vierde vraag

In een zaak als aan de orde in het hoofdgeding moet het 'wezenlijke doel' niet worden vastgesteld aan de hand van de aan de verkoop voorafgaande transacties en de uiteindelijke verkoop tezamen. Het staat aan de verwijzende rechter om te bepalen welke specifieke aan de verkoop voorafgaande transacties het meest geschikt zijn voor de beoordeling van het 'wezenlijke doel' met het oog op het vaststellen van rechtsmisbruik op het gebied van de btw.

Zevende vraag

In zaken als die aan de orde in het hoofdgeding, waarin:

—

een langlopende huurovereenkomst wordt gesloten tussen een belastingplichtige en een andere, gelieerde belastingplichtige;

—

die huurovereenkomst in een in verhouding tot de looptijd van de overeenkomst zeer kort tijdsbestek na de ondertekening wordt opgezegd, en

—

gedurende dat korte tijdsbestek een leaseback heeft plaatsgevonden, met als nettoresultaat dat de belastingplichtige die de langlopende lease verstrekt, de zeggenschap over de verhuurde onroerende goederen de facto nooit heeft opgegeven,

zou behandeling van de langlopende huurovereenkomst als een 'levering voor eerste ingebruikneming' in de zin van artikel 4, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn van de Raad, in strijd zijn met het doel van datzelfde artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g), van die richtlijn.

Vijfde, zesde en achtste vraag

De vijfde, zesde en achtste vraag worden niet-ontvankelijk verklaard."

(1) Oorspronkelijke taal: Engels.

(2) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121).

(3) Een cynicus (of een realist, afhankelijk van het gekozen perspectief) zou hieraan kunnen toevoegen dat het laatste zelfs een noodzakelijke voorwaarde voor het voortbestaan van het eerste is.

(4) Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

(5) Thans vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

(6) Preciezer: huurovereenkomsten van meer dan tien jaar worden behandeld als leveringen van onroerend goed waarover btw is verschuldigd. Bedraagt de looptijd minder dan twintig jaar, dan wordt echter ook over het recht van terugname btw geheven.

(7) Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punt 35).

(8) Zie onder andere arresten van 21 februari 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, punt 52); van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punten 68 en 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak); van 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punt 25); van 13 maart 2014, SICES e.a. (C?155/13, EU:C:2014:145, punten 29 en 30), en van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punt 32). Zie ook arrest van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punt 47).

(9) Arrest van 10 januari 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc en Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, punt 27).

(10) Arresten van 3 december 1974, Van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, punt 13), en van 5 oktober 1994, TV10 (C?23/93, EU:C:1994:362, punt 21).

(11) Zie wat deze bonte verzameling van termen betreft bijvoorbeeld Cerioni, L., „The ‚Abuse of Rights‘ in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion”, vol. 21, European Business Law Review, 2010, blz. 783?813.

(12) Zie voor een uitgebreidere taxonomie van vormen van misbruik en een bespreking van de verschillen tussen abuse of law en abuse of rights Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oxford, 2014, blz. 16?31.

(13) Zie bijvoorbeeld arresten van 23 september 2003, Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491), en van 17 juli 2014, Torresi (C?58/13 en C?59/13, EU:C:2014:2088). Zie dienaangaande ook de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax”, deel 45, Common Market Law Review, 2008, blz. 395 en blz. 429.

(14) Zie ter bevestiging van het bestaan van aanzienlijke verschillen op de diverse gebieden van Unierecht bijvoorbeeld de la Feria, R., en Vogenauer, S., (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart Publishing, Oxford, 2011.

(15) Zie in die zin arresten van 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17, punt 28), en van 18 juli 2007, Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434, punt 63).

(16) Arrest van 6 maart 2007, Meilicke e.a. (C-292/04, EU:C:2007:132, punt 34).

(17) Zie bijvoorbeeld Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions”, Springer International Publishing, Zwitserland, 2015, blz. 12-13, en Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States”, in Popelier, P., e.a. (red.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, blz. 245.

(18) Lenaerts, K., en Gutiérrez-Fons, J.A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law”, vol. 47, *Common Market Law Review*, 2010, blz. 1629 en blz. 1645-1649.

(19) Zie voor deze opvatting, die stevig is verankerd in de perceptie van de rol van beslissingen van hogere rechters in de lidstaten, bijvoorbeeld de algemene vergelijkende verslagen in McCormick, D.N., en Summers, R.S. (red.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Een geheel andere vraag is waar in het afzonderlijke geval de rechtsvinding stopt en het scheppen van recht begint, al is die discussie zeker niet nieuw. Al in 1934 stelde Arthur Goodhart dat die vraag de Engelse en Amerikaanse rechtsleer eeuwenlang had beheerst (Goodhart, A.L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, Londen, 1934, blz. 14). Zie ook Cross, R., en Harris, J.W., *Precedent in English Law*, 4e druk, Clarendon Press, Oxford, 1991, blz. 27-34.

(20) Zie in die zin, met betrekking tot rechtsmisbruik op btw-gebied, arrest van 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punten 54-60).

(21) Zie bijvoorbeeld arresten van 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 72), en van 28 september 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21).

(22) Arresten van 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 74), en van 28 september 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21).

(23) Arrest van 28 september 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, punt 21). Zie ook arrest van 12 oktober 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, punt 42). Zie in algemene zin bijvoorbeeld Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure”, *Yearbook of European Law*, 2016.

(24) Arrest van 23 mei 2000, Buchner e.a. (C-104/98, EU:C:2000:276, punt 40).

(25) Ik zou hieraan willen toevoegen dat die problematiek zeker niet nieuw is en zeker niet tot het rechtsstelsel van de Unie is beperkt. Zie voor een vergelijkend overzicht bijvoorbeeld Steiner, E., op. cit. sup., voetnoot 17, of Popelier, P. e.a., op. cit. sup., voetnoot 17.

(26) Zie voor een aantal voorbeelden voetnoot 41 van de conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro in de zaak Halifax (C-255/02, EU:C:2005:200) en de afzonderlijke inhoudelijke hoofdstukken in de la Feria, R., en Vogenauer, S., op. cit. sup., voetnoot 14. Zoals Schammo, P., opmerkt, „bestrijkt de rechtspraak over misbruik van recht inmiddels het gehele spectrum van het Gemeenschapsrecht” (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System”, vol. 14, *European Law Journal*, 2008, blz. 359). Of, in meer tweetbare vorm, maar misschien niet heel erg optimistisch: „misbruik komt binnen het gehele Unierecht voor” (Saydé, A., op. cit. sup., voetnoot 12, blz. 13).

(27) Arrest van 15 oktober 2009, Audiolux e.a. (C-101/08, EU:C:2009:626, punt 50).

(28) Zie ook de artikelen 13, A, 14 en 15, waarin wordt gesproken over „fraude, ontwijking en misbruik”. De term „ontwijking” komt ook voor in de artikelen 13, 14, 15, 27, 28 quater en 28 duodecies (in de ten tijde van de feiten toepasselijke versie).

(29) Zie artikel 4, lid 3, van verordening van de Raad (EG, Euratom) nr. 2988/95 van 18 december 1995 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen (PB 1995, L 312, blz. 1).

(30) Artikel 4, lid 3, van verordening nr. 2988/95 luidt: „Wanneer vaststaat dat handelingen tot doel hebben om, door kunstmatig de voorwaarden te scheppen die voor het verkrijgen ervan nodig zijn, een voordeel te verkrijgen dat in strijd is met de doelstellingen van het ter zake toepasselijke gemeenschapsrecht, wordt, naargelang van het geval, dit voordeel niet toegekend of wordt het ontnomen.”

(31) Arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

(32) Supra, punt 29 van deze conclusie.

(33) Arrest van 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punt 71).

(34) Zie punt 42 van deze conclusie.

(35) Zie arresten van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punt 38), en van 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 60), waarin het Latijnse adagium *nemo propriam turpitudinem allegare potest* doorklinkt.

(36) Arresten van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punt 54), en van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 76).

(37) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 86).

(38) Zie bijvoorbeeld arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 73), en van 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 27).

(39) Zie bijvoorbeeld arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74), en van 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punt 29), al zijn er enkele uitzonderingen op andere gebieden waar het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik van toepassing is [zie bijvoorbeeld arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 33), waarin niet van „desbetreffende bepalingen” maar van „regeling” wordt gesproken].

(40) Zie bijvoorbeeld, met betrekking tot btw, arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punten 79 en 80) (artikel 17 van de Zesde richtlijn); van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 60) (artikel 11, A, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn), en van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punten 38 en 41) [artikel 43 en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, thans artikel 45 en artikel 59, eerste alinea, onder k), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11] (de Zesde richtlijn is vervangen door richtlijn 2006/112). Dit gegeven komt ook duidelijk naar voren in de voorgeschiedenis van de objectieve voorwaarde, voor zover die achteraf kan worden gereconstrueerd. Zo heeft het Hof, reeds voordat het in het arrest Emsland-Stärke en later, op btw-gebied, in het arrest Halifax e.a. het tweeledige criterium had geformuleerd, in gevallen aangaande vermeend misbruik overeenstemming met de doelstelling

van specifieke bepalingen onderzocht [zie bijvoorbeeld arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a. (C-367/96, EU:C:1998:222, punt 23), en van 23 maart 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punten 33 en 34), die beide betrekking hebben op artikel 25, lid 1, van de Tweede richtlijn (77/91/EEG) van de Raad van 13 december 1976 strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de lidstaten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 58, tweede alinea, van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, zulks teneinde die waarborgen gelijkwaardig te maken (PB 1977, L 26, blz. 1)].

(41) Ik merk op dat het Hof in de zaak Emsland-Stärke, de zaak waarin deze voorwaarde voor het eerst is geformuleerd, diezelfde voorwaarde niet heeft onderzocht, maar simpelweg heeft verklaard dat „[h]et Bundesfinanzhof [...] van oordeel [is] dat de in de eerste prejudiciële vraag beschreven feitelijke omstandigheden aantonen, dat het doel van de gemeenschapsregeling niet werd bereikt”. Arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punt 55).

(42) Arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121); van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), en van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(43) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 79).

(44) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 80). Zie echter ook de arresten in de zaken Weald Leasing en RBS, waarin een licht afwijkende benadering lijkt te worden gevolgd: arresten van 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), en van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punten 44 en 45).

(45) Arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

(46) Arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 52).

(47) Arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punt 60).

(48) Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(49) Aanvankelijk artikel 43 en artikel 56, lid 1, onder k), van richtlijn 2006/112, en vervolgens, na wijziging bij richtlijn 2008/8, artikel 45 en artikel 59, eerste alinea, onder k).

(50) Al voegt artikel 2, lid 1, weinig toe en zou deze bepaling in elke zaak betreffende de levering van goederen als relevant kunnen worden aangehaald (zij had bijvoorbeeld in de hierboven besproken arresten Halifax e.a. en Part Services kunnen worden genoemd, al is dat niet gebeurd).

(51) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 74).

(52) Deze stelling komt zeer dicht in de buurt van hetgeen de Commissie als oplossing voor de vraag in de zaak Emsland-Stärke heeft voorgesteld, maar waarin zij niet door het Hof is gevolgd. De Commissie had geopperd van het bestaan van misbruik uit te gaan wanneer „de betrokken handelstransacties bedoeld zijn om een voordeel te verkrijgen dat onverenigbaar is met de doelstellingen van de toepasselijke gemeenschapsregels, doordat de voorwaarden waaronder dit voordeel wordt verkregen, kunstmatig zijn gecreëerd” [zie arrest van 14 december 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, punt 43)] (cursivering van mij).

(53) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-55/02, EU:C:2006:121, punt 72).

(54) Zouden zij dat niet zijn, dan zou kunnen worden betoogd dat het verbod van rechtsmisbruik, wat de praktische werking ervan betreft, op publiekrechtelijk gebied in strijd is met het legaliteitsbeginsel. Het positivistische ideaal van voorspelbaarheid van het recht en het constitutionele beginsel van legaliteit van het overheidsoptreden impliceren dat een particulier in het kader van zijn betrekkingen met het openbaar bestuur, waaronder uiteraard de belastingdienst, in staat moet zijn op basis van geldend recht te voorspellen of zijn handelingen toegestaan (wettig) of niet toegestaan (onwettig) zullen zijn. Binnen die dichotomie is voorts al hetgeen dat niet uitdrukkelijk is verboden, toegestaan. Het verbod van rechtsmisbruik – zeker een verbod zonder duidelijke voorwaarden – breidt deze klassieke tweedeling duidelijk met een derde, grijs gebied uit, hetgeen een meer traditioneel ingesteld positivistisch jurist als bijzonder zorgwekkend zou kunnen voorkomen. Het betekent immers dat er een derde categorie handelingen bestaat – handelingen die ex ante formeel zijn toegestaan, maar ex post alsnog als materieel onwettig kunnen worden aangemerkt. Met een knipoog zou een dergelijk grijs gebied zonder duidelijke voorwaarden treffend „Schrödingers legaliteit” kunnen worden genoemd: pas wanneer later de doos wordt geopend, wordt duidelijk of de handeling in de doos al dan niet wettig was.

(55) Supra, punt 50 van deze conclusie.

(56) Hetgeen mij als een „gekunstelde” uitlegging voorkomt.

(57) Zoals hierboven besproken, punten 66-69 van deze conclusie.

(58) Zie ook de punten 49-51 hierboven. Ik zou hieraan willen toevoegen dat advocaat-generaal Alber in de zaak Emsland-Stärke de omgekeerde redenering heeft gevolgd met zijn overweging dat artikel 4, lid 3, „geen nieuwe rechtsfiguur in het leven roept, maar een in het gemeenschapsrecht levend algemeen rechtsbeginsel codificeert” [conclusie van advocaat-generaal Alber in de zaak Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, punt 80)].

(59) In latere zaken, waarin zowel het beginsel van rechtsmisbruik als artikel 4, lid 3, van verordening nr. 2988/95 van toepassing was, heeft het Hof het algemene beginsel als eerste toegepast [zie arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)].

(60) Zulks zelfs min of meer uitdrukkelijk in het arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punt 52). Zie ook arrest van 9 juli 2015, Cimmino e.a. (C-607/13, EU:C:2015:448).

(61) Supra, punt 28 van deze conclusie.

(62) Voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag [COM(73) 950 def., 20 juni 1973, Archives historiques de la Commission, Collection reliée des documents „COM”, vol. 1973/0178, deel NL, blz. 233].

(63) Arrest van 4 oktober 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52). Ik merk op dat het Hof de begrippen „eerste levering” en „eerste ingebruikneming” hier kennelijk gelijkstelt aan elkaar. Zie ook arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21), waarin de term „oud gebouw” wordt gebruikt.

- (64) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punten 75 en 86).
- (65) Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punt 35).
- (66) Arrest van 21 februari 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, punt 51).
- (67) Arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punten 69 en 70), en van 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punt 25).
- (68) Arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 75), en van 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punt 49).
- (69) Arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punt 32).
- (70) Arrest van 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punt 45).
- (71) Arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 75), en van 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punt 30).
- (72) Arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punt 47).
- (73) Zie voor de potentiële gevaren van niet-inachtneming van dit beginsel supra, voetnoot 54.
- (74) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 72).
- (75) Arrest van 14 april 2016, Cervati en Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punt 35).
- (76) Arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 98); van 20 juni 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, punt 50), en van 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punt 52).
- (77) Arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 92).