ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

21 februari 2006 *

In zaak C-223/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, Manchester (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 16 mei 2003, ingekomen bij het Hof op 22 mei 2003, in de procedure

University of Huddersfield Higher Education Corporation

tegen

Commissioners of Customs & Excise,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

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

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,
griffier: K. Sztranc, administrateur,

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

gelet op de opmerkingen van:

— University of Huddersfield Higher Education Corporation, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok, QC, geïnstrueerd door A. Brown, solicitor,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Caudwell als gemachtigde, bijgestaan door C. Vajda, QC, en M. Angiolini, barrister,

— Ierland, vertegenwoordigd door D. J. O'Hagan als gemachtigde, bijgestaan door A. M. Collins, SC,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal als gemachtigde,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen University of Huddersfield Higher Education Corporation (hierna: „universiteit") en Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners") over een herziening door laatstgenoemden van de door de universiteit in het kader van een belastingdrukverlagingsplan toegepaste aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die als voorbelasting was voldaan over de renovatie van een fabrieksgebouw.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

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

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

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

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

6 Artikel 5, lid 1, van deze richtlijn bepaalt dat „als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken".

7 Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn „[wordt] als ‚dienst' beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is".

8 Artikel 13, A, lid 1, sub i, van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten BTW-vrijstelling verlenen voor, onder meer, universitair onderwijs.

9 In artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is bepaald dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor verpachting en verhuur van onroerende goederen. Volgens artikel 13, C, sub a, van deze richtlijn kunnen de lidstaten aan hun belastingplichtigen echter het recht verlenen om voor belastingheffing over verhuur en verpachting van onroerende goederen te kiezen.

10 Artikel 17, lid 2, sub a, van deze richtlijn luidt:

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

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

11 Wat de goederen en diensten betreft die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, preciseert artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat „aftrek slechts [wordt] toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)".

12 Volgens de tweede alinea van deze bepaling „wordt dit pro rata overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

13 Blijkens de verwijzingsbeschikking biedt de universiteit hoofdzakelijk onderwijs aan, dat is vrijgesteld van BTW. Aangezien de universiteit echter ook een aantal belaste handelingen verricht, kan zij krachtens het nationale recht de BTW terugvorderen die zij als voorbelasting heeft voldaan tegen het tarief dat voor haar als gedeeltelijk belastingplichtige geldt. In 1996 bedroeg dit tarief 14,56 %; sindsdien is het naar 6,04 % is gedaald.

14 De verwijzende rechter merkt op dat de universiteit in 1995 heeft besloten twee vervallen fabrieksgebouwen waarin zij een recht op het genot van de onroerende zaak had verkregen („leasehold"), te renoveren. Deze twee fabrieksgebouwen staan bekend als „West Mill" en „East Mill" en bevinden zich in Canalside, Huddersfield. Daar de als voorbelasting voldane BTW over de kosten van de renovatie in normale omstandigheden voor het grootste gedeelte niet zou kunnen worden teruggevorderd, heeft de universiteit naar een manier gezocht om minder belasting te betalen dan wel om het tijdstip waarop deze verschuldigd zou worden uit te stellen.

15 Zij heeft eerst werkzaamheden aan West Mill verricht en deze betaald. Bij akte van 27 november 1995 is een discretionaire trust (hierna: „trust") opgericht. De authentieke akte bevatte bepalingen waarbij de bevoegdheid om de „trustees" te benoemen en te ontslaan aan de universiteit was voorbehouden. De benoemde „trustees" waren drie voormalige medewerkers van de universiteit en de begunstigden waren de universiteit, iedere op enig tijdstip ingeschreven student en om het even welke charitatieve instelling. Diezelfde dag sloot de universiteit met de „trustees" een vrijwaringsovereenkomst („Deed of Indemnity") waarbij zij hen vrijwaarde van alle huidige en toekomstige aansprakelijkheden die zouden voortvloeien uit de verschillende transacties.

16 De verwijzende rechter merkt op dat de trust alleen was opgericht om de BTW-besparingsconstructie te kunnen uitvoeren, die met betrekking tot de West Mill was voorgesteld en tot doel had de universiteit in staat te stellen de BTW over de renovatiekosten terug te vorderen.

17 Wat East Mill betreft, het gebouw dat in het hoofdgeding rechtstreeks aan de orde is, volgt uit de verwijzingsbeschikking dat de universiteit overeenkomstig het door haar belastingadviseurs voorgestelde plan, op 21 november 1996 heeft gekozen voor belastingheffing over de verhuur van East Mill, en het gebouw op 22 november 1996, voor een periode van 20 jaar, belastbaar heeft verhuurd aan de trust. De huurovereenkomst bevatte een clausule op grond waarvan de universiteit de verhuur na 6, 10 of 15 jaar kon beëindigen. De aanvankelijke huur was het symbolische bedrag van 12,50 GBP per jaar. Diezelfde dag heeft de trust, na eveneens voor levering met BTW-heffing te hebben gekozen, het gebouw, belastbaar, voor een periode van 20 jaar min 3 dagen wederverhuurd aan de universiteit voor een symbolisch aanvankelijk huurbedrag van 13 GBP per jaar.

18 Voorts blijkt nog uit de verwijzingsbeschikking dat University of Huddersfield Properties Ltd (hierna: „Properties"), een 100 % dochteronderneming van de universiteit, die geen deel uitmaakte van dezelfde BTW-groep, op 22 november 1996 de universiteit onder toepassing van artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, 3 500 000 GBP, plus 612 500 GBP aan BTW factureerde wegens toekomstige bouwwerkzaamheden aan East Mill. Op 25 november 1996 sloot Properties met de universiteit een overeenkomst met het oog op de renovatie van East Mill. De universiteit betaalde de rekening van Properties op een niet nader bepaalde datum. De verwijzende rechter wijst erop dat geen enkel bewijs is aangevoerd van enig voornemen van Properties om winst te maken met de bouwwerkzaamheden ten behoeve van de universiteit en trekt daaruit de conclusie dat de universiteit niet wenste dat Properties een dergelijke winst maakt.

19 Properties gaf derde ondernemers tegen de marktprijs opdracht om voor de universiteit de bouwwerkzaamheden te verrichten die noodzakelijk waren voor de renovatie van East Mill.

20 In de BTW-aangifte voor het tijdvak januari 1997 gaf de universiteit, die een netto BTW-schuld had van meer dan 90 000 GBP, een teruggaaf ten gunste van haar op van 515 000 GBP, welk bedrag de Commissioners haar, na verificatie, zonder voorbehoud hebben betaald; zij erkenden namelijk haar recht op teruggave van de door Properties in rekening gebrachte BTW.

21 De werkzaamheden aan East Mill werden op 7 september 1998 door derde aannemers afgerond en de universiteit betrok het gebouw op diezelfde datum. Daarna zijn de huursommen die verschuldigd waren voor de huur en de wederhuur verhoogd tot respectievelijk 400 000 en 415 000 GBP per jaar.

22 De verwijzende rechter constateert dat het gebruik van een trust in het kader van East Mill en de verhuur door de universiteit aan de trust enkel tot doel hadden het belastingbesparingsplan te vergemakkelijken. Hij constateert voorts dat het enige doel van de wederverhuur van East Mill door de trust aan de universiteit de facilitering van dit plan was. Ten slotte constateert hij dat het de bedoeling van de universiteit was om een absolute belastingbesparing te behalen door na twee à drie, dan wel in het zesde, het tiende of het vijftiende jaar van de huur een eind te maken aan de voor East Mill opgezette BTW-constructie (waarmee aldus tevens een eind werd gemaakt aan de betaling van BTW over de huurprijzen).

23 De verwijzende rechter merkt voorts op dat alle transacties daadwerkelijke transacties waren in die zin dat zij tot daadwerkelijk verrichte leveringen of diensten hebben geleid. Het ging dus niet om schijnhandelingen.

24 Bij brief van 26 januari 2000 legden de Commissioners de universiteit over het tijdvak januari 1997 een BTW-aanslag van 612 500 GBP op voor de door Properties voor East Mill verrichte bouwwerkzaamheden. De brief vermeldde dat deze belasting onjuist was toegerekend aan belastbare leveringen of diensten en dat het om een onderwaardering van het bedrag van de aangegeven BTW ging.

25 De verwijzende rechter preciseert dat de Commissioners de met de trust gesloten huurovereenkomsten in die brief aanmerkten als „tussengevoegde stappen" die buiten beschouwing konden blijven bij de vaststelling van de juistheid van de door de universiteit ingediende terugvorderingen van de als voorbelasting voldane BTW. Aldus kwamen de Commissioners tot de slotsom dat de als voorbelasting voldane BTW die door Properties aan de universiteit in rekening was gebracht, door de

universiteit onjuist was behandeld voor zover deze was toegerekend aan belastbare leveringen of diensten en volledig was teruggevorderd.

26 De universiteit stelde bij het VAT and Duties Tribunal beroep in tegen de herziening van de BTW waarvan de Commissioners in hun brief van 26 januari 2000 kennis hadden gegeven.

27 Volgens de verwijzende rechter betogen de Commissioners dat een transactie die uitsluitend of overwegend wordt verricht met het doel BTW te ontwijken geen „levering of dienst" is. Evenmin gaat het om een handelwijze in het kader van een „economische activiteit".

28 Subsidiair betogen de Commissioners dat een dergelijke transactie overeenkomstig het algemene beginsel van gemeenschapsrecht dat „rechtsmisbruik" wil voorkomen, buiten beschouwing dient te worden gelaten en dat de bepalingen van de Zesde richtlijn moeten worden toegepast op de betrokken transactie zoals deze werkelijk is.

29 De universiteit betoogt met name dat de betrokken transacties niet, zoals de Commissioners betogen, „uitsluitend of overwegend waren aangegaan met het oogmerk de belasting te ontwijken". Hoewel het juist is dat de feiten zoals zij door de universiteit zijn uitgelegd, tot een aanzienlijke terugbetaling „bij voorbaat" van de als voorbelasting voldane BTW heeft geleid, heeft de universiteit gedurende een zekere periode eveneens aanzienlijke bedragen aan BTW betaald. Bovendien, zelfs indien een transactie „uitsluitend of overwegend met het oogmerk de belasting te ontwijken" was aangegaan, betekent dat enkel dat zij is onderworpen aan alle anti-ontwijkingsbepalingen die de lidstaat eventueel heeft vastgesteld krachtens een uit hoofde van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn gegeven machtiging met het oog op een van beide daarin genoemde doeleinden. Dergelijke bepalingen zijn door het Verenigd Koninkrijk echter niet vastgesteld.

30 De universiteit meent dat een handelwijze enkel als belastingontwijking kan worden aangemerkt indien:

1) het objectieve resultaat van de transactie in strijd is met de geest en het oogmerk van de Zesde richtlijn, en indien

2) het de subjectieve bedoeling van de handelaar was om dat resultaat te bereiken, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval was.

31 De verwijzende rechter stelt echter vast dat de door de universiteit verrichte transacties enkel waren aangegaan met het doel een belastingvoordeel te verkrijgen. Zij hadden geen zelfstandig economisch doel. Zij kwamen neer op een uitstelconstructie met een ingebouwde mogelijkheid voor een absolute belastingbesparing op een latere datum. De verwijzende rechter komt op grond daarvan tot de slotsom dat deze transacties neerkomen op belastingontwijking. Bovendien wijzen de vaststellingen met betrekking tot de feiten er duidelijk op dat het de subjectieve bedoeling van de universiteit en de trust was om dit resultaat te bereiken.

32 In die omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wanneer:

1. een universiteit afziet van haar recht op BTW-vrijstelling voor leveringen of diensten betreffende een bepaald haar toebehorend onroerend goed, en zij dit onroerend goed verhuurt aan een trust die zij heeft opgericht en controleert;

2. de trust afziet van zijn recht op BTW-vrijstelling voor leveringen of diensten betreffende het betrokken onroerend goed en het wederverhuurt aan de universiteit;

3. de verhuur- en wederhuurovereenkomsten door de universiteit zijn aangegaan en uitgevoerd met het uitsluitende doel een fiscaal voordeel te verkrijgen, zonder dat die overeenkomsten een zelfstandig economisch doel hadden;

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

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

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

De prejudiciële vraag

33 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit zijn in de zin van de artikelen 2,

punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

34 De universiteit betoogt dat de verhuur en de wederverhuur in de in de verwijzingsbeschikking vermelde omstandigheden belastbare handelingen zijn en economische activiteiten in de zin van de Zesde richtlijn.

35 De regering van het Verenigd Koninkrijk meent dat wanneer een rechtspersoon zoals de universiteit, in omstandigheden zoals die welke door de verwijzende rechter zijn vastgesteld, een onroerend goed verhuurt aan een derde die met haar is verbonden en door haar wordt gecontroleerd, zoals een trust, en deze trust het goed aan de universiteit wederverhuurt met het uitsluitende doel uitstel te verkrijgen van de betaling van de BTW dan wel betaling daarvan geheel en al te voorkomen, welke BTW anders grotendeels niet had kunnen worden teruggevorderd omdat het onroerende goed wordt gebruikt in het kader van de eigen, vrijgestelde onderwijsactiviteit van de universiteit:

— de universiteit dan geen economische activiteit verricht in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn; inzonderheid houdt een rechtspersoon zoals de universiteit zich niet bezig met de exploitatie van een onroerend goed om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wanneer het doel van haar handeling BTW-ontwijking is, en

— noch huur noch wederverhuur dan een dienstverrichting vormt in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn.

36 Ierland betoogt dat de verhuur en de wederverhuur in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, niet kunnen worden aangemerkt als „economische activiteit" in de zin van artikel 4, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn en als zodanig geen belastbare handelingen in de zin van deze richtlijn zijn.

37 De Italiaanse regering staat op het standpunt dat voor de beoordeling in hoeverre de goederen of diensten waarover men BTW in aftrek wil brengen zowel worden gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven als voor handelingen die geen recht daarop geven, geen rekening moet worden gehouden met de constructies of transacties die zijn opgezet met het uitsluitende doel de toepassing van het pro rata mechanisme te voorkomen (om aldus volledige aftrek te verkrijgen), aangezien deze constructies of transacties voor de belastingplichtigen die belasting mogen aftrekken, geen economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen.

38 De Commissie betoogt dat bij de toepassing van de begrippen „economische activiteit" en „levering van goederen/diensten" in de zin van de artikelen 4, 5 en 6 van de Zesde richtlijn, rekening moet worden gehouden met de objectieve kenmerken van de betrokken transacties en activiteiten. Het doel van de levering/dienstverrichting doet niet ter zake.

39 Wanneer echter een belastingplichtige of een groep van belastingplichtigen met onderlinge banden, een of meerdere handelingen verrichten die economisch gezien geen rechtvaardiging hebben, maar die een kunstmatige situatie doen ontstaan waarvan het enige doel is de voorwaarden te scheppen die nodig zijn voor terugvordering van als voorbelasting voldane BTW, dan mogen deze handelingen niet in aanmerking worden genomen aangezien zij misbruik vormen.

Beoordeling door het Hof

40 Dienaangaande zij er van meet af aan aan herinnerd dat de Zesde richtlijn een gemeenschappelijk BTW-stelsel heeft ingevoerd dat meer in het bijzonder is gebaseerd op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (zie met name arrest van 26 juni 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 38).

41 In dit verband geeft de Zesde richtlijn de BTW een zeer ruime werkingssfeer aangezien artikel 2, betreffende de belastbare handelingen, behalve de invoer van goederen, ook de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, betreft.

42 Wat om te beginnen het begrip „levering van goederen" betreft, preciseert artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn dat als een dergelijke levering wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

43 Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij de eigenaar daarvan (zie met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 21 april 2005, C-25/03, HE, Jurispr. blz. I-3123, punt 64).

44 Wat het begrip „diensten" betreft volgt uit artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn dat daaronder elke handeling valt die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 van deze richtlijn is.

45 Vervolgens wordt ingevolge artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

46 Ten slotte strekt het begrip „economische activiteiten" zich volgens artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn uit tot „alle" werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, en omvat het volgens de rechtspraak alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting (zie met name arrest van 4 december 1990, Van Tiem, C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17, en arrest MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, reeds aangehaald, punt 42).

47 Zoals het Hof in punt 26 van het arrest van 12 september 2000, Commissie/Griekenland (C-260/98, Jurispr. blz. I-6537), heeft vastgesteld, blijkt uit de definities van de begrippen „belastingplichtige" en „economische activiteiten", dat het begrip „economische activiteiten" een ruime werkingssfeer heeft, alsook dat het een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit (zie tevens arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 8, alsmede, in die zin, met name arresten van 14 februari 1985, Rompelman, 268/83, Jurispr. blz. 655, punt 19, en 27 november 2003, Zita Modes, C-497/01, Jurispr. blz. I-14393, punt 38).

48 De facto blijkt uit bovenstaande analyse en die van de begrippen „leveringen van goederen" en „diensten" dat deze begrippen, die de in het kader van de Zesde richtlijn belastbare handelingen omschrijven, alle een objectief karakter hebben en dat zij onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a., C-354/03, C-355/03 en C-484/03, Jurispr. blz. I-483, punt 44).

49 Zoals het Hof in punt 24 van het arrest van 6 april 1995, BLP Group (C-4/94, Jurispr. blz. I-983), heeft vastgesteld, zou een verplichting voor de belasting-

administratie om te onderzoeken wat de belastingplichtige met zijn handelingen precies voorheeft, ingaan tegen de doelstellingen van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, namelijk de rechtszekerheid te garanderen en de heffing van de BTW te vergemakkelijken door, uitzonderingsgevallen daargelaten, af te gaan op de objectieve aard van de betrokken handeling.

50 Daaruit volgt dat handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit vormen in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, indien zij aan de objectieve criteria voldoen waarop deze begrippen zijn gebaseerd.

51 Hoewel zeker niet aan deze criteria is voldaan in het geval van belastingfraude, bijvoorbeeld door valse aangifte of door het opstellen van onregelmatige facturen, neemt dit niet weg dat de vraag of de betrokken handeling is verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, irrelevant is voor de vaststelling of die handeling een levering van goederen of een dienstverrichting en een economische activiteit vormt.

52 In deze context dient echter te worden vastgesteld dat, zoals volgt uit punt 85 van het arrest van heden, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609), de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat de belastingplichtige het recht zou hebben om de BTW in aftrek te brengen wanneer de handelingen waarop dat recht is gebaseerd, een misbruik opleveren.

53 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit zijn in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd,

zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

Handelingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn leveringen van goederen of dienstverrichtingen en een economische activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4, leden 1 en 2, 5, lid 1, en 6, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, indien zij voldoen aan de objectieve criteria waarop genoemde begrippen zijn gebaseerd, zelfs wanneer zij zijn verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder ander economisch doel.

ondertekeningen