

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

26 april 2012 (*)

„Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 73 en 80, lid 1 — Verkoop van onroerende goederen tussen verbonden ondernemingen — Transactiewaarde — Nationale wettelijke regeling die bepaalt dat bij transacties tussen verbonden personen maatstaf van heffing voor btw-doeleinden normale waarde van handeling is”

In de gevoegde zaken C?621/10 en C?129/11,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Varna (Bulgarije) bij beslissingen van 17 december 2010 en 1 maart 2011, ingekomen bij het Hof op 29 december 2010 respectievelijk 14 maart 2011, in de procedures

Balkan and Sea Properties ADSITS (C?621/10),

Provadinvest OOD (C?129/11)

tegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues (rapporteur), kamerpresident, U. Löhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Bulgaarse regering, in zaak C?621/10 vertegenwoordigd door T. Ivanov en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, in zaak C?621/10 vertegenwoordigd door S. Petrova en L. Lozano Palacios als gemachtigden en in zaak C?129/11 door L. Lozano Palacios en V. Savov als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 26 januari 2012,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen Balkan and Sea Properties ADSITS (hierna: „Balkan and Sea Properties”), respectievelijk Provadinvest OOD (hierna: „Provadinvest”), en de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van de directie „Betwistingen en beheer van de tenuitvoerlegging”, voor de stad Varna, van het centraal bestuur van het agentschap voor overheidsinkomsten; hierna: „Direktor”), betreffende een wijzigingsaanslag waarbij verzoeksters het recht op aftrek van de als voorbelasting betaalde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is ontzegd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Blijkens punt 3 van de considerans van de btw-richtlijn „[vergt] [e]en heldere en rationele presentatie van de bepalingen, overeenkomstig het beginsel van betere regelgeving, [...] dat de structuur en de formulering van 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),] worden herschikt, waarbij evenwel in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht. [...]”

4 In punt 26 van de considerans van de btw-richtlijn wordt gepreciseerd dat „[d]e lidstaten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden moeten kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven”.

5 Artikel 12 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

- a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;
- b) de levering van een bouwterrein.

2. Voor de toepassing van lid 1, sub a, wordt als ‚gebouw’ beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, sub a, bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚bijbehorend terrein’ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van de 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 de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

3. Voor de toepassing van lid 1, sub b, wordt als ‚bouwterrein’ beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

6 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[v]oor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 [...] de maatstaf van heffing alles [omvat] wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden”.

7 Artikel 80 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, kunnen de lidstaten in de volgende gevallen bepalen dat voor goederenleveringen of diensten waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de maatstaf van heffing de normale waarde is:

a) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen [...] recht op [volledige] aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft;

b) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen [...] recht op [volledige] aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft en de handeling uit hoofde van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 376 en 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390, is vrijgesteld;

c) wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen [...] recht op [volledige] aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft.

Voor de toepassing van de eerste alinea kan een dienstverband tussen werkgever en werknemer, het gezin van de werknemer of andere personen die nauwe banden met hem hebben, als nauwe betrekkingen gelden.

2. Wanneer zij gebruikmaken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid, kunnen de lidstaten de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn, omschrijven.

3. De lidstaten stellen het btw-comité in kennis van de nationale maatregelen die zij uit hoofde van lid 1 hebben genomen indien het geen maatregelen betreft die voor 13 augustus 2006 door de Raad overeenkomstig artikel 27, leden 1 tot en met 4, van richtlijn 77/388/EEG zijn toegestaan en uit hoofde van lid 1 van dit artikel worden behouden.”

8 Volgens artikel 135, lid 1, sub j en k, van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen:

„j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, sub a, bedoelde levering;

k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid

1, sub b, bedoelde levering van een bouwterrein”.

9 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Nationaal recht

10 Artikel 12, lid 1, van de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, DV nr. 63 van 4 augustus 2006; hierna: „ZDDS”), luidt:

„Als belastbare handeling wordt aangemerkt, elke levering van goederen of dienstverrichting in de zin van de artikelen 6 en 9 voor zover die wordt verricht door een persoon die krachtens deze wet belastingplichtige is en de plaats van verrichting in het binnenland is gelegen, alsmede elke door een belastingplichtige verrichte handeling die aan het nultarief is onderworpen, behoudens andersluidende bepaling in deze wet”.

11 Artikel 27, lid 3, punt 1, ZDDS bepaalt dat bij een levering tussen verbonden personen de maatstaf van heffing de normale waarde is.

12 Volgens artikel 45, lid 1, ZDDS „zijn de overdracht van het eigendomsrecht op een stuk grond, de vaststelling of de overdracht van beperkte zakelijke rechten op een stuk grond alsook de verhuur of de verpachting ervan, vrijgestelde handelingen”.

13 In artikel 45, lid 5, punt 2, ZDDS wordt gepreciseerd dat „lid 1 niet van toepassing is op de overdracht van het eigendomsrecht of andere zakelijke rechten en evenmin op de verhuur van uitrusting, machines, installaties en vast met de grond verbonden of ondergronds aangelegde constructies”.

14 Artikel 67, lid 1, ZDDS bepaalt dat „het bedrag van de belasting wordt berekend door de maatstaf van heffing te vermenigvuldigen met het belastingtarief”.

15 Volgens artikel 70, lid 5, ZDDS „doet een onrechtmatig gefactureerde belasting geen recht op een belastingkrediet ontstaan”.

16 In § 1, punt 3, van de aanvullende bepalingen bij de Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (DV nr. 105 van 29 december 2005; wetboek fiscale en socialezekerheidsprocedure) wordt verduidelijkt wat onder „verbonden personen” moet worden verstaan:

„a) echtgenoten, verwanten in de rechte lijn en verwanten in de zijlijn tot en met de derde graad, alsook door het huwelijk verbonden verwanten tot en met de tweede graad en, voor de doelstelling van artikel 123, lid 1, punt 2, voor zover zij deel uitmaken van hetzelfde gezin;

b) werkgever en werknemer;

c) vennoten;

- d) personen, van wie er één deel uitmaakt van de bedrijfsleiding van de ander of diens dochtermaatschappij;
- e) personen die eenzelfde rechtspersoon of natuurlijke persoon als lid van hun leidinggevend of toezichthoudend orgaan hebben, ook wanneer de natuurlijke persoon een andere persoon vertegenwoordigt;
- f) de vennootschap en de persoon die meer dan 5 % van de stemgerechtigde deelbewijzen of aandelen van die vennootschap bezit;
- g) personen van wie de ene de controle over de andere uitoefent;
- h) personen van wie de activiteiten door een derde persoon of diens dochtermaatschappij worden gecontroleerd;
- i) personen die gezamenlijk een derde persoon of diens dochtermaatschappij controleren;
- j) personen van wie de ene handelsagent is van de andere;
- k) personen van wie de ene een schenking heeft gedaan aan de andere;
- l) personen die direct of indirect bij de bedrijfsleiding, het toezicht of het kapitaal van een of verschillende andere personen betrokken zijn, waardoor zij niet-marktconforme voorwaarden kunnen overeenkomen.”

17 Volgens § 1, punt 4, van deze aanvullende bepalingen is er sprake van „controle” indien de controlerende persoon:

- „a) direct of indirect of op grond van een overeenkomst met een andere persoon over meer dan de helft van de stemmen op de algemene vergadering van de andere persoon beschikt, of
- b) over de mogelijkheid beschikt om direct of indirect meer dan de helft van de leden van het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van een andere persoon aan te wijzen, of
- c) op grond van de statuten of van een overeenkomst over de mogelijkheid beschikt om, eventueel via of samen met een dochtermaatschappij, de activiteiten van een andere persoon te leiden, of
- d) als aandeelhouder of vennoot van een vennootschap, op grond van een afspraak met andere vennoten of aandeelhouders van die vennootschap, zelf meer dan de helft van de stemmen op de algemene vergadering van die vennootschap controleert, of
- e) op een andere manier een beslissende invloed kan uitoefenen op het beleid inzake de activiteit van de vennootschap.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-621/10

18 Balkan and Sea Properties is een vennootschap op aandelen waarvan de activiteit bestaat uit het beleggen van financiële middelen die zij verkrijgt door de uitgifte van waardepapieren met betrekking tot vastgoed.

19 Bij verschillende notariële aktes kocht Balkan and Sea Properties in maart 2009 van de

vennootschap Ravda tur EOOD onroerende goederen voor een totaal bedrag van 21 318 852 BGN. Laatstgenoemde vennootschap is in handen van de Holding Varna AD, die zelf 27,98 % van het aandelenkapitaal van Balkan and Sea Properties bezit.

20 De btw is in aftrek gebracht bij de ondertekening van de definitieve overeenkomst en de opmaak van de eindfacturen.

21 Gelet op het feit dat de nationale wettelijke regeling bepaalt dat bij een verkoop tussen verbonden personen de maatstaf van heffing de normale waarde van de verkochte goederen is, hebben zowel Balkan and Sea Properties als de belastingdienst erkende deskundigen gelast, een verslag op te stellen. De belastingdienst heeft daarop geconcludeerd dat de normale waarde van de verkochte goederen, die op 21 216 300 BGN was geraamd, lager was dan de werkelijke verkoopprijs.

22 De belastingdienst heeft zich vervolgens op het standpunt gesteld dat de btw die was berekend over een prijs die de normale waarde van de verkochte goederen overschreed, een onrechtmatig gefactureerde belasting was die niet kon worden afgetrokken, en dat Balkan and Sea Properties bijgevolg voor het betrokken belastingtijdvak, te weten juli 2009, niet het recht had om de voorbelasting over het verschil tussen deze normale waarde en de werkelijke verkoopprijs van de goederen in kwestie in aftrek te brengen.

23 Tegen de wijzigingsaanslag is bezwaar gemaakt bij de Direktor, die de beslissing tot weigering van aftrek van voorbelasting heeft bevestigd.

24 Balkan and Sea Properties heeft de zaak daarop aanhangig gemaakt bij de Administrativen sad Varna (administratieve rechtbank van Varna).

25 Deze onderneming stelt met name dat de bepalingen van de ZDDS niet stroken met artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn, en zij verzoekt de verwijzende rechter deze Unierechtelijke bepaling rechtstreeks toe te passen.

26 In die context heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 80, lid 1, sub c, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat bij leveringen tussen verbonden personen waarbij de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde, de [normale] waarde van de transactie alleen dan als maatstaf van heffing wordt gehanteerd wanneer de leverancier geen recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting die drukt op de aankoop/de verkoop van de geleverde goederen?

2) Moet artikel 80, lid 1, sub c, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de lidstaat geen maatregelen kan nemen waarbij uitsluitend de [normale] waarde als maatstaf van heffing wordt gehanteerd, wanneer de leverancier gebruik heeft gemaakt van het recht op volledige aftrek van de voorbelasting over de goederen en diensten die het voorwerp uitmaken van opeenvolgende leveringen tussen verbonden personen tegen een hogere prijs dan de [normale] waarde en dit recht op aftrek niet overeenkomstig de artikelen 173 tot en met 177 van de richtlijn is gecorrigeerd?

3) Zijn in artikel 80, lid 1, van de [btw]-richtlijn uitputtend de gevallen opgesomd, waarin de betrokken lidstaat maatregelen kan nemen volgens welke de maatstaf van heffing de [normale] waarde van de transactie is?

4) Is een nationale wettelijke bepaling zoals die van artikel 27, lid 3, punt 1, ZDDS geoorloofd in

andere dan de in artikel 80, lid 1, sub a, b, en c, van de [btw]-richtlijn opgesomde omstandigheden?

5) Heeft artikel 80, lid 1, sub c, van de [btw]-richtlijn rechtstreekse werking in een situatie zoals in casu aan de orde, en kan deze bepaling door de nationale rechter rechtstreeks worden toegepast?"

Zaak C-129/11

27 Provadinvest is een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid waarvan de voornaamste activiteit bestaat uit het verpachten van landbouwgronden en het verhuren van stalen constructies voor met polyethyleenfolie afgedekte kassen.

28 Bij verschillende notariële aktes verkocht deze vennootschap in juni 2009 aan een van haar vennoten twee voor het gebruik van kassen bestemde gronden en één terrein aan haar vertegenwoordiger. Provadinvest heeft elk van deze gronden met de daarop opgerichte, met polyethyleenfolie afgedekte constructies en met alle op deze gronden aangebrachte verbeteringen en aanwezige meerjarige teelten verkocht voor 25 000 BGN.

29 Provadinvest stelde voor deze verkopen facturen op zonder vermelding van btw.

30 De belastingdienst was van mening dat de verkooptransacties van de onroerende goederen niet alleen bestonden uit een van btw vrijgestelde levering van gronden, maar ook uit een belastbare levering van installaties, verbeteringen en meerjarige teelten.

31 Overeenkomstig de nationale wettelijke regeling moest de normale waarde, zoals deze was vastgesteld door een deskundige, voor btw-doeleinden als maatstaf van heffing worden gehanteerd, aangezien het om verkopen tussen verbonden personen ging. Deze deskundige schatte de globale normale waarde van de op de drie stukken grond opgerichte, met polyethyleenfolie afgedekte constructies alleen op 392 700 BGN, of een bedrag dat hoger is dan het bedrag van de werkelijk betaalde tegenprestatie.

32 De belastingdienst stelde een wijzigingsaanslag vast voor het belastingtijdvak betreffende juni 2009. Tegen deze aanslag is bezwaar aangetekend bij de Direktor, die het jegens Provadinvest vastgestelde btw-bedrag heeft bevestigd.

33 Daarop heeft Provadinvest beroep ingesteld bij de Administrativen sad Varna.

34 De verwijzende rechter is van oordeel dat de betrokken verkoop van landbouwgronden een krachtens artikel 45, lid 1, ZDDS vrijgestelde levering is, en dat de verkoop van de op deze gronden opgerichte installaties een belastbare levering vormt, aangezien deze installaties onder de in artikel 45, lid 5, punt 2, bedoelde uitzonderingen vallen.

35 In die omstandigheden heeft de Administrativen sad Varna de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat bij leveringen tussen verbonden personen waarbij de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, de [normale] waarde van de transactie alleen dan als maatstaf van heffing wordt gehanteerd wanneer de leverancier of de afnemer geen recht heeft op volledige aftrek van de voorbelasting die drukt op de aankoop en/of de productie van de geleverde goederen?

2) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de lidstaat geen maatregelen kan nemen waarbij de normale waarde alleen dan als maatstaf van heffing

wordt gehanteerd, wanneer de leverancier gebruik heeft gemaakt van het recht op volledige aftrek van de voorbelasting over de goederen en diensten die het voorwerp uitmaken van opeenvolgende leveringen tussen verbonden personen waarvan de waarde lager is dan de [normale] waarde, terwijl dit recht op aftrek van voorbelasting niet overeenkomstig de artikelen 173 tot en met 177 van [deze] richtlijn is gecorrigeerd en de levering niet op grond van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, lid 2, 379, lid 2, of de artikelen 380 tot en met 390 van [deze] richtlijn kan worden vrijgesteld?

3) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van de [btw]-richtlijn aldus worden uitgelegd dat een lidstaat geen maatregelen kan nemen waarbij uitsluitend de normale waarde als maatstaf van heffing wordt gehanteerd, wanneer de afnemer gebruik heeft gemaakt van het recht op volledige aftrek van de voorbelasting over de goederen en diensten die het voorwerp uitmaken van opeenvolgende leveringen tussen verbonden personen waarvan de waarde lager is dan de [normale] waarde, terwijl dit recht op aftrek van voorbelasting niet overeenkomstig de artikelen 173 tot en met 177 van de richtlijn is gecorrigeerd?

4) Zijn in artikel 80, lid 1, sub a en b, van de [btw]-richtlijn uitputtend de gevallen opgesomd, waarin de betrokken lidstaat maatregelen kan nemen volgens welke de maatstaf van heffing bij leveringen de [normale] waarde van de transactie is?

5) Is een nationale wettelijke bepaling zoals die van artikel 27, lid 3, punt 1, ZDDS geoorloofd in andere dan de in artikel 80, lid 1, sub a, b, en c, van de [btw]-richtlijn vermelde omstandigheden?

6) Heeft artikel 80, lid 1, sub a en b, van de [btw]-richtlijn rechtstreekse werking in een situatie als in casu aan de orde, en kan deze bepaling door de nationale rechter rechtstreeks worden toegepast?"

36 Bij beschikking van de president van het Hof van 13 juli 2011 zijn de zaken C-621/10 en C-129/11 gevoegd voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Voorafgaande opmerkingen

37 In zaak C-129/11 is het volgens de verwijzende rechter voor de beoordeling van de rechtmatigheid van de in het hoofdgeding bestreden wijzigingsaanslag vereist dat behalve het bedrag van de verschuldigde belasting ook wordt vastgesteld of de verkopen van de landbouwgronden en de op deze gronden opgerichte installaties voldeden aan de voorwaarden om aan btw te worden onderworpen.

38 Daartoe moet worden nagegaan of de leveringen van de in deze zaak betrokken constructies, te weten met polyethyleenfolie afgedekte kassen en de bijbehorende grond, zijn vrijgesteld krachtens artikel 135 van de btw-richtlijn. Voor het antwoord op deze vraag komt het erop aan of deze constructies als „gebouwen” in de zin van artikel 12, lid 2, eerste alinea, van deze richtlijn kunnen worden aangemerkt.

39 Indien dit het geval is, betreft het een belastbare handeling indien deze leveringen kunnen worden geacht vóór de eerste ingebruikneming te hebben plaatsgevonden; zo niet, moet de handeling overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub j, van deze richtlijn worden vrijgesteld, onder voorbehoud van de uitoefening van een eventueel recht om voor belastingheffing te kiezen.

40 Indien die constructies en de bijbehorende grond niet als „gebouwen” in de zin van artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn kunnen worden aangemerkt, moet een onderscheid

worden gemaakt naargelang het gaat om afzonderlijke leveringen van gronden en andere voorwerpen dan wel om één enkele handeling die hoofdzakelijk uit de levering van gronden bestaat (zie in die zin arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Jurispr. blz. I-11079, punten 35 tot en met 38). Bovendien moet worden nagegaan of de betrokken gronden onder het begrip „bouwterrein” in de zin van artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn vallen. Indien dit het geval is, zijn de leveringen belastbaar. Zo niet, zijn zij overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub k, van deze richtlijn vrijgesteld, onder voorbehoud van de uitoefening van een eventueel recht om voor belastingheffing te kiezen.

41 Dergelijke feitelijke beoordelingen behoren in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU tot de bevoegdheid van de verwijzende rechter (zie in die zin arresten van 16 maart 1978, Oehlschläger, 104/77, Jurispr. blz. 791, punt 4; 2 juni 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Jurispr. blz. I-2305, punten 16 en 17, en 22 juni 2000, Fornasar e.a., C-318/98, Jurispr. blz. I-4785, punten 31 en 32).

Vragen 1 tot en met 4 in zaak C-621/10 en vragen 1 tot en met 5 in zaak C-129/11

42 Met deze vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in dit artikel neergelegde voorwaarden uitputtend zijn geregeld, of kan worden aanvaard dat ook in andere gevallen dan de gevallen waarin deze bepaling uitdrukkelijk voorziet, met name wanneer de belastingplichtige wel recht op volledige aftrek heeft, de maatstaf van heffing van de transactie tussen verbonden personen de normale waarde is.

43 Overeenkomstig de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn is de maatstaf van heffing voor een levering van goederen of een dienstverrichting onder bezwarende titel de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie in die zin arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Jurispr. blz. 445, punt 13; 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Jurispr. blz. I-743, punt 21, en 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Jurispr. blz. I-5059, punt 28).

44 Artikel 73 van de btw-richtlijn is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel dat tot gevolg heeft dat de fiscus uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (zie in die zin arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punt 15).

45 Door in bepaalde gevallen toe te staan dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is, voert artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn een uitzondering op de algemene regel van artikel 73 van deze richtlijn in, die als zodanig strikt moet worden uitgelegd (zie arresten van 21 juni 2007, Ludwig, C-453/05, Jurispr. blz. I-5083, punt 21, en 3 maart 2011, Commissie/Nederland, C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 58 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 Het moet worden benadrukt dat artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn volgens de bewoordingen van punt 26 van de considerans van deze richtlijn strekt tot het voorkomen van belastingfraude en belastingontwijking.

47 Wanneer goederen of diensten tegen een kunstmatig lage of hoge prijs worden geleverd of verricht tussen partijen die met betrekking tot de transactie allebei een recht op volledige aftrek genieten, kan er echter in deze fase, zoals de advocaat-generaal in punt 30 van haar conclusie heeft opgemerkt, geen sprake zijn van belastingfraude of belastingontwijking. Een kunstmatig lage of hoge prijs kan enkel bij de eindverbruiker of in het geval van een gemengde belastingplichtige

die slechts een recht op evenredige aftrek geniet, tot derving van belastinginkomsten leiden.

48 Bijgevolg bestaat enkel gevaar voor belastingfraude of belastingontwijking, waarvoor de lidstaten op grond van artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn maatregelen ter voorkoming mogen treffen, wanneer de bij de handeling betrokken persoon geen recht op volledige aftrek heeft.

49 Deze vaststelling doet niet af aan de mogelijkheid voor de lidstaten om overeenkomstig en met inachtneming van de voorwaarden van artikel 273 van de btw-richtlijn andere verplichtingen ter voorkoming van fraude vast te stellen.

50 Die uitlegging wordt bevestigd door de bewoordingen van artikel 11, A, lid 6, van de Zesde richtlijn 77/388, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 (PB L 221, blz. 9), waarvan de bepalingen in wezen zijn overgenomen in artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn (zie derde overweging van deze richtlijn), dat bepaalt dat de bedoelde afwijking „slechts in de volgende gevallen toepasselijk is”.

51 Uit een en ander volgt dat de in artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde toepassingsvoorwaarden uitputtend zijn geregeld en dat een nationale wettelijke regeling dus niet op grond van deze bepaling kan vaststellen dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is in gevallen die niet in deze bepaling zijn opgesomd, met name wanneer de dienstverrichter, de leverancier of de afnemer recht op volledige btw-aftrek heeft.

52 Bijgevolg moet op de vragen 1 tot en met 4 in zaak C-621/10 en op de vragen 1 tot en met 5 in zaak C-129/11 worden geantwoord dat artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in dit artikel neergelegde toepassingsvoorwaarden uitputtend zijn geregeld en dat een nationale wettelijke regeling dus niet krachtens deze bepaling kan vaststellen dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is in gevallen die niet in deze bepaling zijn opgesomd, met name wanneer de belastingplichtige recht heeft op volledige btw-aftrek, hetgeen de nationale rechter dient te verifiëren.

Vraag 5 in zaak C-621/10 en vraag 6 in zaak C-129/11

53 Met deze vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn rechtstreekse werking heeft en of deze bepaling derhalve in de hoofdgedingen door de nationale rechter rechtstreeks kan worden toegepast.

54 De nationale rechter dient een bepaling van nationaal recht met volledige gebruikmaking van de hem door het nationale recht toegekende beoordelingsvrijheid in overeenstemming met de eisen van het Unierecht uit te leggen en toe te passen en, indien een dergelijke conforme toepassing onmogelijk is, elke strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing te laten (zie in die zin arresten van 18 december 2007, *Frigerio Luigi & C.*, C-357/06, Jurispr. blz. I-12311, punt 28, en 10 juni 2010, *Bruno e.a.*, C-395/08 en C-396/08, Jurispr. blz. I-5119, punt 74).

55 Zoals in de punten 42 tot en met 51 van dit arrest is vastgesteld, kan enkel in de in artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn opgesomde gevallen overeenkomstig deze bepaling worden afgeweken van de algemene regel van artikel 73 van deze richtlijn.

56 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, zich op die bepalingen beroepen tegenover de staat, met name wanneer hij verzuimt deze richtlijn binnen de gestelde termijn om te zetten in nationaal recht of dit op onjuiste wijze doet (zie in die zin arresten van 17 juli 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Jurispr. blz. I-5999, punt 23, en 3 maart 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, Jurispr. blz. I-1083, punt 61).

57 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de omstandigheid dat een bepaling van een richtlijn de lidstaten een keuzemogelijkheid biedt, niet noodzakelijk uitsluit dat op basis van de bepalingen van de richtlijn alleen, de inhoud van de aldus aan particulieren toegekende rechten met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld (zie in die zin arrest Flughafen Köln/Bonn, reeds aangehaald, punt 30, en arrest van 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, Jurispr. blz. I-731, punt 61).

58 Artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn regelt ondubbelzinnig en op uitputtende wijze de voorwaarden waaraan een lidstaat moet voldoen om de mogelijkheid van correctie op de maatstaf van heffing van een transactie tussen verbonden personen in zijn wetgeving te kunnen opnemen.

59 Indien de transacties die in de hoofdgedingen aan de orde zijn — welke transacties onder artikel 27, lid 3, ZDDS vallen — met een van de situaties als bedoeld in voornoemd artikel 80, lid 1, overeenstemmen, moet er dan ook van worden uitgegaan dat de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de in dit lid 1 geboden mogelijkheid.

60 Indien deze transacties daarentegen niet met een van de in artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde situaties overeenstemmen, moet dit artikel aldus worden uitgelegd dat het aan vennootschappen zoals verzoeksters in het hoofdgeding het recht verleent om zich voor de nationale rechter rechtstreeks op deze bepaling te beroepen teneinde tegen de toepassing van daarmee strijdige nationale wettelijke bepalingen door deze rechter op te komen (zie, naar analogie, arrest Flughafen Köln/Bonn, reeds aangehaald, punt 33). In dat geval moet de nationale rechter, voor zover uitlegging van de relevante bepalingen van de ZDDS conform artikel 80, lid 1, van deze richtlijn onmogelijk blijkt te zijn, deze bepalingen buiten toepassing laten in zoverre zij niet verenigbaar zijn met bedoeld artikel 80, lid 1.

61 Dit zou ertoe leiden dat artikel 73 van de btw-richtlijn moet worden toegepast, waardoor voor de handelingen die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, onder voorbehoud van de afwijkingen waarin deze richtlijn voorziet, de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn 77/388, zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/69, thans artikel 73 van de btw-richtlijn, rechtstreekse werking heeft (zie in die zin arresten van 6 juli 1995, BP Supergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punten 34 tot en met 36, en 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 47).

62 Bijgevolg moet op de vijfde vraag in zaak C-621/10 en op de zesde vraag in zaak C-129/11 worden geantwoord dat in omstandigheden zoals die in de hoofdgedingen, artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn aan de betrokken vennootschappen het recht verleent om zich voor de nationale rechter rechtstreeks op deze bepaling te beroepen, teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van nationale wettelijke bepalingen die niet verenigbaar zijn met deze bepaling. Indien de nationale wettelijke regeling niet conform bedoeld artikel 80, lid 1, van deze richtlijn kan worden uitgelegd, moet de nationale rechter iedere daarmee strijdige bepaling van deze wettelijke regeling buiten toepassing laten.

Kosten

63 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de in dit artikel neergelegde toepassingsvoorwaarden uitputtend zijn geregeld en dat een nationale wettelijke regeling dus niet krachtens deze bepaling kan vaststellen dat de maatstaf van heffing de normale waarde van de handeling is in gevallen die niet in deze bepaling zijn opgesomd, met name wanneer de belastingplichtige recht heeft op volledige aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, hetgeen de nationale rechter dient te verifiëren.**
- 2) **In omstandigheden zoals die in de hoofdgedingen verleent artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 de betrokken vennootschappen het recht, zich voor de nationale rechter rechtstreeks op deze bepaling te beroepen, teneinde zich te verzetten tegen de toepassing van nationale wettelijke bepalingen die niet verenigbaar zijn met deze bepaling. Indien de nationale wettelijke regeling niet conform bedoeld artikel 80, lid 1, van deze richtlijn kan worden uitgelegd, moet de nationale rechter iedere daarmee strijdige bepaling van deze wettelijke regeling buiten toepassing laten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.