

CONCLUSIE VAN ADV.-GEN. SHARPSTON — GEVOEGDE ZAKEN C-621/10 EN C-129/11

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 26 januari 2012 (1)

Gevoegde zaken C-621/10 en C-129/11

Balkan and Sea Properties ADSITS

en

Provadinvest OOD

tegen

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

[Verzoeken van de Administrativen Sad Varna (Bulgarije) om een prejudiciële beslissing]

„Btw — Handelingen tussen verbonden personen — Omvang van keuzemogelijkheid die lidstaten krachtens richtlijn 2006/112/EG hebben om op basis van normale waarde te belasten — Mogelijkheid tot rechtstreekse toepassing van richtlijn indien nationale wettelijke regeling grenzen van keuzemogelijkheid overschrijdt”

1. Met deze verzoeken om een prejudiciële beslissing wenst de Administrativen Sad Varna (administratieve rechtbank te Varna) (Bulgarije) duidelijkheid te verkrijgen over de grenzen van de mogelijkheid waarover de lidstaten krachtens artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112(2) beschikken om in bepaalde omstandigheden af te wijken van de algemene regel dat de maatstaf van heffing de werkelijk door de leverancier of de dienstverrichter ontvangen tegenprestatie is, en in plaats daarvan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te berekenen op basis van de normale waarde van de levering of de dienst. Hij wenst eveneens te vernemen of de Bulgaarse wettelijke regeling, waarin van de geboden afwijkingsmogelijkheid wordt gebruikgemaakt en waarin de afwijking bovendien wordt uitgebreid tot andere dan de in richtlijn 2006/112 bedoelde gevallen, verenigbaar is met deze richtlijn en, zo niet, of artikel 80, lid 1, rechtstreeks toepasselijk is en rechtstreeks door de nationale rechter kan worden toegepast.

Wettelijke regeling van de Unie inzake btw

2. Het algemene beginsel van het btw-stelsel wordt in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 uiteengezet:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

3. In artikel 73 van richtlijn 2006/112(3) is de algemene regel voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de btw neergelegd:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77[(4)] omvat de maatstaf van heffing alles 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.”

4. Artikel 80 van richtlijn 2006/112 voorziet in een mogelijke uitzondering op deze algemene regel:

„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 volledig recht op aftrek uit hoofde van de artikelen 167 tot en met 171 en 173 tot en met 177 heeft;[(5)]

b) wanneer de tegenprestatie lager is dan de normale waarde, degene die de handeling verricht geen volledig recht op 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 ter, is vrijgesteld;[(6)]

c) wanneer de tegenprestatie hoger is dan de normale waarde en degene die de handeling verricht geen volledig recht op 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.

[...]”

5. Het is nuttig om te weten waarom de facultatieve uitzondering is ingevoerd.(7)

6. Doorgaans bestaat er voor marktdeelnemers geen stimulans om de prijzen vast te stellen op basis van het btw-bedrag dat op hun leveringen of diensten zal rusten, in het bijzonder wanneer beide partijen belastingplichtigen zijn die de betaalde voorbelasting volledig mogen aftrekken.(8) Wanneer dit niet het geval is, kunnen er zich situaties voordoen waarin de leverancier of de dienstverrichter en de afnemer een kunstmatig hoge of lage prijs afspreken, waardoor de totale btw-last wordt verminderd en er minder btw wordt geïnd. Twee soorten van situaties zijn hierbij in het bijzonder van belang.

7. Ten eerste is er het geval waarin een afnemer de voorbelasting niet volledig mag aftrekken (hij is een eindverbruiker, dan wel een belastingplichtige die ontvangen goederen en diensten gebruikt voor het vervaardigen of aanbieden van vrijgestelde leveringen of diensten of die als „gemengde” leverancier of dienstverrichter slechts een evenredig recht op aftrek heeft(9)). Een dergelijke afnemer heeft er belang bij om op de goederen en diensten die hij ontvangt minder btw te betalen door ze tegen een kunstmatig lage prijs te verwerven. Deze situatie wordt in artikel 80, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 behandeld.

8. Ten tweede is er het geval waarin de leverancier of de dienstverrichter een „gemengde” belastingplichtige is wiens recht op aftrek van voorbelasting afhangt van het aandeel van de belaste leveringen of diensten binnen het totaal van de door hem verrichte handelingen. Het gedeelte van de voorbelasting dat hij kan aftrekken, neemt toe naarmate de waarde van zijn vrijgestelde handelingen kunstmatig wordt verlaagd of naarmate de waarde van zijn belaste handelingen kunstmatig wordt verhoogd (deze situaties worden in artikel 80, lid 1, sub b respectievelijk sub c, behandeld(10)).

9. Zulke afspraken zijn evenwel onwaarschijnlijk, tenzij de twee partijen zo nauw met elkaar zijn verbonden dat de daadwerkelijk in rekening gebrachte prijs, exclusief btw, globaal gezien geen belang voor hen heeft vanuit financieel oogpunt — in normale omstandigheden is het vanuit commercieel oogpunt absurd dat een leverancier of dienstverrichter zou instemmen met een kunstmatig lage prijs of dat een afnemer akkoord zou gaan met een kunstmatig hoge prijs. In artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 is de mogelijkheid om op basis van de normale waarde btw te heffen daarom beperkt tot goederenleveringen of dienstverrichtingen „waarbij familiale of andere nauwe persoonlijke, bestuurlijke, eigendoms-, lidmaatschaps-, financiële of juridische banden [...] bestaan”.

10. In artikel 72 van richtlijn 2006/112 wordt de „normale waarde” gedefinieerd als „het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is”.

Bulgaarse wettelijke regeling inzake btw

11. De verwijzende rechter vermeldt een aantal bepalingen van de Zakon za danak varhu dobavena stoynost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDS”) van 2006. Het betreft in het bijzonder de volgende bepalingen:

— krachtens artikel 27, lid 3, nr. 1, vormt de normale waarde de maatstaf van heffing bij een tussen verbonden personen verrichte levering;

- krachtens artikel 45, lid 1, wordt de overdracht van eigendomsrechten of beperkte zakelijke rechten op onroerende goederen als vrijgestelde levering beschouwd;
- op grond van artikel 45, lid 5, nr. 2, is artikel 45, lid 1 niet van toepassing bij de overdracht van eigendomsrechten of andere zakelijke rechten op vast met de grond verbonden of ondergronds aangelegde infrastructuur, machines, toebehoren en constructies, en evenmin op de verhuring ervan;
- krachtens artikel 70, lid 5, bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting indien de belasting onrechtmatig is geheven.

12. Andere relevante voorschriften zijn te vinden in de „aanvullende bepalingen” van de Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek fiscale en socialezekerheidsprocedure; hierna: „DOPK”). In het bijzonder:

- geeft § 1, nr. 3, een definitie van „verbonden personen” in de zin van artikel 27, lid 3, nr. 1, ZDDS (gedetailleerder dan artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112, maar wel binnen de grenzen van deze bepaling);
- is op grond van § 1, nr. 8, de „normale waarde” de tegenprestatie, zonder btw of accijns, die onder dezelfde omstandigheden voor dezelfde of vergelijkbare goederen of diensten zou worden betaald bij een rechtshandeling tussen niet met elkaar verbonden personen.
- worden in § 1, nr. 10, vijf methoden voor de vaststelling van de normale waarde opgesomd, die overeenkomstig de aanwijzingen van het ministerie van Financiën dienen te worden toegepast.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

Zaak C-621/10, Balkan and Sea Properties

13. In 2009 kocht Balkan and Sea Properties ADSITS (hierna: „Balkan and Sea”), een beleggingsmaatschappij voor vastgoed, van Ravda tur EOOD verschillende onroerende goederen in de gemeente Ravda voor in totaal 21 318 852 BGN.⁽¹¹⁾ Ravda tur EOOD was een eenpersoonsvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, die met Balkan and Sea was verbonden in de zin van § 1, nr. 3, van de aanvullende bepalingen van de DOPK. Over de prijs werd btw geheven⁽¹²⁾ en Balkan and Sea probeerde deze belasting in mindering te brengen van de btw die zij zelf op haar prestaties in rekening bracht.

14. In een verslag, opgesteld in opdracht van de belastingdienst, werd de normale waarde van de goederen geraamd op 21 216 300 BGN. De belastingdienst stelde zich bijgevolg op het standpunt dat de waarde van de transactie kunstmatig was verhoogd met 102 552 BGN, dat de op laatstgenoemd bedrag geheven btw onrechtmatig was in de zin van artikel 70, lid 5, ZDDS en dat er voor dat gedeelte van de belasting, te weten 20 510, 42 BGN, dus geen recht op aftrek bestond.⁽¹³⁾

15. Balkan and Sea diende bezwaar in tegen deze beoordeling. De zaak is thans aanhangig bij de verwijzende rechter, die volgende vragen stelt:

„1) Moet artikel 80, lid 1, sub c, van [richtlijn 2006/112] 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 volledig recht heeft op aftrek van de voorbelasting die drukt op de aankoop of de productie van de geleverde goederen?

2) Moet artikel 80, lid 1, sub c, van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat een 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 op 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 van voorbelasting niet overeenkomstig de artikelen 173 tot 177 van de richtlijn is gecorrigeerd[(14)]?

3) Zijn in artikel 80, lid 1, van [richtlijn 2006/112] 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?

4) Is een nationale wettelijke regeling zoals die van artikel 27, lid 3, nr. 1, [ZDDS] geoorloofd in andere dan de in artikel 80, lid 1, sub a, b, en c, van [richtlijn 2006/112] vermelde omstandigheden?

5) Heeft artikel 80, lid 1, sub c, van [richtlijn 2006/112] rechtstreekse werking in een situatie als de onderhavige en kan deze bepaling door de nationale rechter rechtstreeks worden toegepast?”

Zaak C-129/11, Provadinvest

16. Provadinvest OOD (hierna: „Provadinvest”) is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid die zich bezighoudt met het verpachten van landbouwgronden voor de exploitatie van serres, bestaande uit met polyethyleenfolie afgedekte stalen constructies (of uit polyethyleenconstructies — de precieze aard van de constructies blijkt niet duidelijk uit de verwijzingsbeslissing). In 2009 verkocht zij drie van dergelijke landbouwgronden van elk ongeveer zes hectare, samen met de daarop gebouwde serreconstructies en alle verbeteringen en meerjarige teelten. Twee van deze gronden werden verkocht aan een van de aandeelhouders van de vennootschap, de derde grond aan de vertegenwoordiger van de vennootschap. In elk van deze gevallen werd een prijs van 25 000 BGN betaald en in geen van de gevallen werd op de factuur btw vermeld.

17. Volgens de taxateur die de waarde van de gronden, de serreconstructies, de verbeteringen en de teelten schatte, bedroeg de normale waarde van de serreconstructies op de drie gronden in totaal 392 700 BGN.

18. Op basis daarvan stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat de transacties zowel vrijgestelde leveringen (gronden) als belastbare leveringen (toebehoren, verbeteringen en teelten) omvatten. Aangezien de partijen met elkaar waren verbonden in de zin van § 1, nr. 3, van de aanvullende bepalingen van de DOPK, werd voor de laatstgenoemde categorie de door de taxateur vastgestelde normale waarde als maatstaf van heffing gehanteerd. De belastingdienst heeft bijgevolg het bedrag van de verschuldigde btw vastgesteld op 78 540 BGN.

19. Provadinvest betwistte deze beoordeling en de zaak is thans aanhangig bij de verwijzende rechter, die volgende vragen stelt:

„1) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van [richtlijn 2006/112] 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 volledig recht heeft op aftrek van de voorbelasting die drukt op de aankoop of de productie van de geleverde goederen?

2) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd dat een 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 op de goederen en diensten die het voorwerp uitmaken van opeenvolgende leveringen tussen verbonden personen tegen een lagere prijs dan de normale waarde, dit recht op aftrek van voorbelasting niet overeenkomstig de artikelen 173 tot 177[(15)] van de richtlijn is gecorrigeerd en de levering niet is vrijgesteld van belasting in de zin van de artikelen 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, lid 2, 379, lid 2, en 380 tot 390 van de richtlijn?

3) Moet artikel 80, lid 1, sub a en b, van [richtlijn 2006/112] 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 op de goederen en diensten die het voorwerp uitmaken van leveringen tussen verbonden personen tegen een lagere prijs dan de normale waarde, en dit recht op aftrek van voorbelasting niet overeenkomstig de artikelen 173 tot 177 van de richtlijn is gecorrigeerd?

4) Zijn in artikel 80, lid 1, van [richtlijn 2006/112] 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 regeling zoals die van artikel 27, lid 3, nr. 1, [ZDDS] geoorloofd in andere dan de in artikel 80, lid 1, sub a, b, en c, van [richtlijn 2006/112] vermelde omstandigheden?

6) Heeft artikel 80, lid 1, sub a en b, van [richtlijn 2006/112] rechtstreekse werking in een situatie als de onderhavige en kan deze bepaling door de nationale rechter rechtstreeks worden toegepast?

20. De Commissie heeft in beide zaken schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend, de Bulgaarse regering enkel in zaak C-621/10. Noch Balkan and Sea noch Provadinvest heeft schriftelijke opmerkingen ingediend. Een mondelinge behandeling is niet aangevraagd en heeft ook niet plaatsgevonden.

Beoordeling

Inleidende opmerkingen

21. Hoewel de ontvankelijkheid van de verzoeken om een prejudiciële beslissing niet ter discussie is gesteld, moet worden erkend dat het nuttiger zou zijn geweest indien in de verwijzingsbeslissingen de omstandigheden van de hoofdgedingen uitvoeriger zouden zijn toegelicht. In het bijzonder zou het beter zijn geweest indien de verwijzende rechter in elk van de gevallen duidelijker had aangegeven in hoeverre elk van de bij de transactie betrokken partijen in de praktijk het recht om de voorbelasting af te trekken bezat en/of had uitgeoefend.

22. Uit de verwijzingsbeslissingen blijkt evenwel duidelijk dat in de relevante nationale wettelijke bepaling, namelijk artikel 27, lid 3, nr. 1, ZDDS, geen voorwaarde is neergelegd die de

toepasselijkheid van deze bepaling afhankelijk stelt van de mate waarin de verbonden partijen over een recht op aftrek beschikken. Bovendien volgt uit de formulering van de vragen reeds dat de verwijzende rechter van mening is dat de feiten van de hoofdgedingen wel binnen de werkingssfeer van artikel 27, lid 3, nr. 1, ZDDS, maar niet binnen de werkingssfeer van artikel 80, lid 1, sub a, b of c, van richtlijn 2006/112 vallen, althans niet indien deze bepaling strikt en letterlijk wordt uitgelegd — met andere woorden dat de bij de transacties betrokken partijen in beide gevallen over een volledig recht op aftrek beschikken.

23. De eerste vraag in beide zaken strekt er in wezen toe te vernemen of de mogelijkheid van artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 beperkt is tot gevallen waarin de leverancier of de afnemer, naargelang van het geval, geen volledig recht op aftrek heeft. Met de tweede vraag in zaak C?621/10 en de tweede en derde vraag in zaak C?129/11 wenst de verwijzende rechter te vernemen of het is uitgesloten dat de lidstaten de normale waarde als maatstaf van heffing hanteren wanneer deze leverancier of afnemer, naargelang van het geval, een volledig recht op aftrek heeft uitgeoefend. De derde vraag in zaak C?621/10 en de vierde vraag in zaak C?129/11 strekken ertoe te vernemen of artikel 80, lid 1, de omstandigheden waarin een lidstaat de normale waarde als maatstaf van heffing mag hanteren, uitputtend opsomt. Met de vierde vraag in zaak C?621/10 en de vijfde vraag in zaak C?129/11 wenst de verwijzende rechter te vernemen of een nationale bepaling op grond waarvan de normale waarde als maatstaf van heffing moet worden gebruikt bij alle transacties tussen verbonden partijen, is toegestaan in andere dan de in artikel 80, lid 1, opgesomde gevallen.

24. Aangezien al deze vragen ertoe strekken de omvang van de in artikel 80, lid 1, neergelegde mogelijkheid te bepalen, zal ik ze samen behandelen.

25. De laatste prejudiciële vraag in elk van de zaken strekt ertoe te vernemen of artikel 80, lid 1, rechtstreekse werking heeft en rechtstreeks door de nationale rechter kan worden toegepast. Aangezien deze vraag andere punten aan de orde stelt, zal ik haar afzonderlijk behandelen.

26. Tot slot zal ik twee kwesties belichten die in de verwijzingsbeslissingen weliswaar niet zijn aangehaald, maar die de verwijzende rechter kunnen helpen bij het geven van zijn eindbeslissing. In zaak C?621/10 betreft het de vaststelling van de normale waarde en in zaak C?129/11 de vraag in hoeverre de transacties als vrijgesteld of belast dienen te worden beschouwd.

Omvang van de in artikel 80, lid 1, bepaalde mogelijkheid

27. Het lijkt mij duidelijk — en zowel de Bulgaarse regering als de Commissie delen dit inzicht — dat de door artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 geboden mogelijkheid enkel geldt voor de ondubbelzinnig in deze bepaling uiteengezette gevallen. Bijgevolg is het een lidstaat niet toegestaan om een wettelijke regeling vast te stellen waarin bij alle transacties tussen verbonden personen de normale waarde als de maatstaf van heffing wordt gehanteerd, ongeacht of het om een van de voornoemde gevallen gaat.

28. Ten eerste is in artikel 73 van richtlijn 2006/112 duidelijk de algemene regel neergelegd dat de daadwerkelijke tegenprestatie voor de verrichte handelingen als maatstaf van heffing wordt gehanteerd. Deze tegenprestatie is de subjectieve waarde: de daadwerkelijk ontvangen waarde en niet een overeenkomstig objectieve maatstaven vastgestelde waarde.⁽¹⁶⁾ Elk voorschrift dat — zoals artikel 80 van richtlijn 2006/112 — van een algemene regel afwijkt, moet strikt worden uitgelegd.⁽¹⁷⁾

29. Ten tweede bepaalt artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 dat in deze afwijkingsmogelijkheid is voorzien teneinde „belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen”. Deze doelstelling wordt nader toegelicht in punt 3 van de considerans van richtlijn 2006/69

(„teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven”) en in punt 26 van de considerans van richtlijn 2006/112 („teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven”).

30. 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 volledig recht op aftrek genieten, met andere woorden wanneer zowel de leverancier of de dienstverrichter als de afnemer enkel belastbare handelingen verrichten, is er in deze fase geen sprake van belastingfraude of ontwijking. Wat de transactie in kwestie betreft, is de belasting volstrekt neutraal voor beide partijen en blijft zij, ongeacht de overeengekomen prijs, neutraal. Evenmin kunnen er in deze fase belastinginkomsten worden „gederfd”. Een kunstmatig lage of hoge prijs kan slechts tot een derving van belastinginkomsten leiden wanneer de toeleveringsketen eindigt, hetzij volledig — dus bij de eindverbruiker —, hetzij gedeeltelijk — bij een „gemengde” belastingplichtige die een recht op evenredige aftrek geniet. Pas in die fase wordt het volledige bedrag van de over de gehele toeleveringsketen verschuldigde btw definitief „gekrystalliseerd” — en dit bedrag wordt louter aan de hand van de uiteindelijke prijs bepaald, ongeacht de bedragen die eerder in de keten in rekening zijn gebracht.⁽¹⁸⁾

31. Ten derde is in punt 3 van de considerans van richtlijn 2006/69 en in punt 26 van de considerans van richtlijn 2006/112 verklaard dat de lidstaten zich „in bepaalde welomschreven omstandigheden” moeten kunnen uitspreken. Deze beperking was duidelijker omschreven in artikel 11, A, lid 6, van de Zesde Richtlijn, waarin was bepaald dat de mogelijkheid „beperkt [was] tot de volgende gevallen”. Hoewel het woord „beperkt” in artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet meer voorkomt, blijkt uit punt 3 van de considerans van deze richtlijn duidelijk dat de herschikking van de tekst niet voor materiële wijzigingen heeft gezorgd.

32. Tot slot staat artikel 80, lid 2, van richtlijn 2006/112 de lidstaten die van de keuzemogelijkheid gebruikmaken uitdrukkelijk toe om de categorieën van leveranciers, dienstverrichters of afnemers waarop de maatregelen van toepassing zijn te omschrijven⁽¹⁹⁾. Hieruit vloeit impliciet maar noodzakelijkerwijs voort dat er geen toestemming wordt gegeven om deze categorieën uit te breiden tot bijvoorbeeld belastingplichtigen die een volledig recht op aftrek genieten.

33. Bijgevolg wordt in artikel 80, lid 1, sub a, b en c, een exhaustieve opsomming gegeven van de gevallen waarin een lidstaat de btw over een prestatie mag berekenen op basis van de normale waarde van deze prestatie, en niet van de daadwerkelijk betaalde tegenprestatie. Deze voorschriften staan een lidstaat niet toe om diezelfde benadering te hanteren wanneer de leverancier, de dienstverrichter of de afnemer, naargelang van het geval, een volledig recht op aftrek heeft.

34. Hieruit volgt dat de door artikel 80, lid 1, geboden mogelijkheid geen ruimte biedt voor een nationale bepaling die vereist dat de btw op basis van de normale waarde wordt geheven in alle gevallen waarin de partijen met elkaar zijn verbonden, althans voor zover deze nationale bepaling ook betrekking heeft op gevallen waarin de bij de handeling betrokken partij een volledig recht op aftrek heeft.

35. In dit verband zij opgemerkt dat de Commissie in 2010 aan de Bulgaarse regering een aanmaningsbrief heeft gestuurd, waarin zij heeft gesteld dat artikel 27, lid 3, ZDDS onverenigbaar was met de artikelen 73 en 80 van richtlijn 2006/112. De Bulgaarse regering aanvaardt het bezwaar van de Commissie en heeft zich ertoe verbonden om de bepaling in kwestie tegen 1 januari 2012 aan te passen.

Gevolgen van de onverenigbaarheid van de nationale wettelijke regeling

36. Met zijn laatste vraag in beide zaken wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 rechtstreekse werking heeft en of de nationale rechter deze bepaling rechtstreeks kan toepassen. Naar de opvatting van de Bulgaarse regering en de Commissie heeft deze vraag in feite betrekking op de mate waarin Balkan and Sea en/of Provadinvest zich op artikel 80, lid 1, mogen beroepen om de beoordelingen van de belastingdienst te betwisten. Dat lijkt mij evenwel niet het beste uitgangspunt.
37. Op basis van mijn analyse van de vorige vragen ben ik tot de slotsom gekomen dat de door artikel 80, lid 1, geboden mogelijkheid geen ruimte biedt voor een nationale bepaling die vereist dat de btw op basis van de normale waarde wordt geheven in alle gevallen waarin de partijen met elkaar zijn verbonden, althans voor zover deze nationale bepaling ook betrekking heeft op gevallen waarin de bij de handeling betrokken partij een volledig recht op aftrek heeft.(20)
38. Volgens vaste rechtspraak dient de nationale rechter een nationale bepaling, met volledige gebruikmaking van de hem door het nationale recht toegekende beoordelingsbevoegdheid, in overeenstemming met het Unierecht uit te leggen en toe te passen.(21) Deze verplichting geldt zelfs wanneer er geen andere omstandigheden bestaan op basis waarvan een particulier zich op de rechtstreekse werking van een richtlijn zou kunnen beroepen.(22) Wanneer een dergelijke uitlegging niet mogelijk is, moet de nationale rechter elke bepaling van nationaal recht buiten toepassing laten, voor zover deze in strijd is met het Unierecht.(23)
39. Bijgevolg moet de nationale rechter in de eerste plaats trachten artikel 27, lid 3, ZDDS aldus uit te leggen dat het verenigbaar is met een correct gebruik van de in artikel 80 van richtlijn 2006/112 bedoelde mogelijkheid. Indien dit mogelijk is, rijzen er geen verdere vragen meer over de verenigbaarheid met de richtlijn of over de rechtstreekse werking van de bepalingen van de richtlijn. Indien dit niet mogelijk is, moet de nationale bepaling buiten toepassing worden gelaten.
40. In dit laatste geval moeten twee mogelijkheden worden overwogen. Ofwel beschikten de partijen die waren betrokken bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen over een volledig recht op aftrek en ging het dus niet om een van de in artikel 80, lid 1, beschreven gevallen, ofwel beschikten zij niet over een volledig recht op aftrek en ging het dus wel om een van deze gevallen.
41. Indien de betrokken partijen een volledig recht op aftrek hadden, kan artikel 80, lid 1, eenvoudigweg geen rechtstreekse werking hebben of rechtstreeks toepasselijk zijn op gevallen waarop het volgens de bewoordingen ervan niet van toepassing is. Artikel 73 van richtlijn 2006/112, dat rechtstreekse werking heeft(24), kan daarentegen wel relevant zijn. Artikel 80, lid 1, staat de lidstaten toe om van de algemene regel voor de vaststelling van de belastbare waarde af te wijken. Bij gebreke van een dergelijke afwijkende bepaling, dient de algemene regel van artikel 73 van richtlijn 2006/112 te worden toegepast.(25) Bijgevolg kunnen belastingplichtigen op deze regel vertrouwen en kunnen de nationale rechters hem rechtstreeks toepassen, teneinde te verzekeren dat de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie als maatstaf van heffing wordt gebruikt, behalve in de gevallen ten aanzien waarvan de richtlijn in een afwijking voorziet.
42. Indien de betrokken partijen daarentegen niet over een volledig recht op aftrek beschikten, rijst vervolgens de vraag of de staat dan wel een particulier zich op de rechtstreekse werking van artikel 80, lid 1, tracht te beroepen.
43. In het eerste geval moet eraan worden herinnerd dat een lidstaat zich ten opzichte van een particulier niet kan beroepen op de bepalingen van een richtlijn of op het feit dat hij zelf heeft

verzuimd om de door deze richtlijn geboden mogelijkheid geldig aan te wenden.(26)

44. Het is echter vaste rechtspraak dat een particulier zich wel op de rechtstreekse werking van de bepalingen van een richtlijn kan beroepen ten opzichte van een lidstaat die heeft verzuimd om deze bepalingen juist uit te voeren, wanneer deze bepalingen voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn.(27)

45. In dat verband kan de vraag rijzen of de bewoordingen van een louter facultatieve bepaling die door een lidstaat onjuist is uitgevoerd, te dien einde kunnen worden geacht „voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk” te zijn.

46. Volgens mij is het evenwel niet noodzakelijk, en zelfs niet aangewezen, om deze kwestie in het kader van de onderhavige zaken te behandelen.

47. Het is juist dat een afnemer die erin heeft toegestemd om een kunstmatig hoge prijs te betalen voor een handeling die valt onder de in artikel 80, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112 beschreven gevallen, zich in theorie ten opzichte van de belastingdienst op de bepalingen van voornoemd lid zou kunnen proberen beroepen om te verkrijgen dat de btw op basis van de normale waarde zou worden vastgesteld. Indien een dergelijke klant zelf geen volledig recht op aftrek had, zou het in zijn voordeel zijn om over deze handeling minder btw te betalen.

48. Dat is echter niet het geval in de geschillen die aanleiding gaven tot de onderhavige prejudiciële verzoeken. Volgens vaste rechtspraak is de reden voor een prejudiciële verwijzing niet dat de mogelijkheid wordt geboden om rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken te formuleren, maar de behoefte aan de werkelijke beslechting van een geschil.(28) In dit verband is de kwestie niet enkel hypothetisch in het kader van de hoofdgedingen, maar is het ook eerder onwaarschijnlijk dat zij zich in normale omstandigheden ooit zou voordoen, aangezien dit zou betekenen dat een van de twee verbonden partijen, die ter verkrijging van een gezamenlijk voordeel een kunstmatig hoge prijs hebben afgesproken, nadien deze tussen hen gemaakte afspraak zou verbreken.

49. In die omstandigheden stel ik voor om deze hypothese niet te onderzoeken, maar om tot slot twee andere kwestie te belichten die de verwijzende rechter weliswaar niet heeft opgeworpen, maar die voor de hoofdgedingen wel van belang kunnen zijn.

Vaststelling van de normale waarde

50. In elk van de in artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 beschreven omstandigheden mogen de lidstaten maatregelen vaststellen om ervoor te zorgen dat de normale waarde als maatstaf van heffing wordt gebruikt. Opdat zij dit zouden mogen doen, is onder meer vereist dat de werkelijke tegenprestatie kleiner of groter is dan de normale waarde, te weten „het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is”.

51. In het licht van deze definitie en van het feit dat Balkan and Sea in zaak C-621/10 de betrokken onroerende goederen verwierf tegen een prijs die minder dan 0,5 % hoger was dan het door de bevoegde taxateur vastgestelde bedrag, terwijl de Bulgaarse wettelijke regeling in vijf methoden voor de vaststelling van de normale waarde voorziet, is het misschien noodzakelijk dat de nationale rechter zich afvraagt of de betrokken prijs, op grond van een juiste uitlegging van de nationale voorschriften, werkelijk kan worden geacht hoger te zijn dan de normale waarde.

Belastbare of vrijgestelde aard van handelingen

52. De Commissie plaatst vraagtekens bij de beoordeling van de belastingdienst in zaak C-129/11, volgens welke de handelingen in kwestie zowel vrijgestelde als belastbare leveringen omvatten. Ik ben het ermee eens dat de verwijzende rechter deze beoordeling moet onderzoeken in het licht van de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 en, in voorkomend geval, elke nationale bepaling die leidt tot een niet met de richtlijn verenigbaar resultaat buiten toepassing moet laten. De relevante bepalingen van de richtlijn luiden als volgt.

53. Artikel 12 bepaalt:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht [...], 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.”

54. Artikel 135, lid 1, van richtlijn 2006/112 verplicht de lidstaten om bepaalde handelingen van btw vrij te stellen, waaronder in het bijzonder:

„[...]

- j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a, bedoelde levering;
- k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b, bedoelde levering van een bouwterrein;
- l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen.”(29)

55. De eerste vraag is of de serres voor de toepassing van artikel 12, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112 dienden te worden beschouwd als gebouwen, met andere woorden of zij voldeden aan de in artikel 12, lid 2, eerste alinea, neergelegde omschrijving „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”. Deze beoordeling behoort uiteraard tot de bevoegdheid van de nationale rechter en kan afhangen van de precieze aard van de constructie. Het lijkt echter niet onwaarschijnlijk dat de serres wel degelijk aan deze definitie voldeden, althans indien zij een stalen structuur hadden.

56. Indien de serres gebouwen zijn, moet elke handeling als één enkele levering worden beschouwd, aangezien gebouwen of gedeelten van gebouwen en het bijbehorende terrein voor de toepassing van de btw niet van elkaar kunnen worden gescheiden.(30)

57. In dat geval is de volgende vraag of de levering van het terrein en de gebouwen heeft plaatsgevonden „vóór de eerste ingebruikneming”, of voldeed aan eventuele andere criteria die door de nationale wettelijke regeling, met inachtneming van de in artikel 12, lid 2, derde alinea, bepaalde termijnen van twee respectievelijk vijf jaar, waren opgelegd. In dit verband lijkt het relevant dat Provadinvest voor de nationale rechter aanvoerde dat de serres al meer dan 30 jaar lang in gebruik waren.

58. Indien de levering „vóór de eerste ingebruikneming” plaatsvond of aan andere geldig opgelegde criteria voldeed, kan zij op grond van artikel 12, lid 1, sub a, als belastbaar worden beschouwd. Zo niet, dan moet zij krachtens artikel 135, lid 1, sub j, worden vrijgesteld, onder voorbehoud van de uitoefening van een eventueel recht om voor belastingheffing te kiezen.

59. Indien de serres geen gebouwen zijn in de zin van artikel 12, lid 1, sub a, moet nog worden nagegaan of de handelingen dienen te worden beschouwd als afzonderlijke handelingen ten aanzien waarvan de toepasselijke btw-regeling afzonderlijk moet worden vastgesteld, dan wel als één enkele samengestelde handeling die uit verschillende elementen bestaat.

60. Volgens vaste rechtspraak moet bij handelingen die uit een reeks elementen bestaat, rekening worden gehouden met alle omstandigheden, teneinde te bepalen of het om twee of meer afzonderlijke leveringen gaat, dan wel om één enkele levering. Hoewel elke handeling normaal gezien als afzonderlijk en zelfstandig moet worden aangemerkt, mag een handeling die economisch gezien uit één enkele levering bestaat niet kunstmatig worden opgesplitst, omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. Er is in het bijzonder sprake van één enkele levering wanneer twee of meer geleverde elementen zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische levering uitmaken, waarvan de splitsing erg kunstmatig zou zijn, of wanneer een of meer elementen de hoofdlevering vormen, terwijl andere elementen slechts een bijkomende levering zijn. Het staat aan de nationale rechter om uit te maken of dit in de hoofdgedingen het geval is.(31)

61. Indien de nationale rechter in het licht hiervan beslist dat er afzonderlijke leveringen van grond en van andere elementen hebben plaatsgevonden, lijkt de benadering van de belastingdienst juist.

62. Indien hij echter beslist dat elke handeling één enkele samengestelde levering was, bestaande uit een hoofdelement en bijkomstige elementen, lijkt het waarschijnlijk dat de levering van de grond het hoofdelement was en dat de btw op basis van die levering moet worden berekend.

63. In elk van beide gevallen kan het nodig blijken om te bepalen of de grond een bouwterrein was, zoals door de lidstaat overeenkomstig artikel 12, lid 3, van richtlijn 2006/112 gedefinieerd.

Indien dit het geval is, kan de levering op grond van artikel 12, lid 1, sub b, worden belast. Zo niet, dan moet zij op grond van artikel 135, lid 1, sub k, worden vrijgesteld, zij het opnieuw onder voorbehoud van de uitoefening van een eventueel recht om voor belastingheffing te kiezen.

Conclusie

64. Ik ben derhalve van mening dat het Hof de door de Administrativen Sad Varna gestelde vragen als volgt dient te beantwoorden:

„In artikel 80, lid 1, sub a, b en c, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt een exhaustieve opsomming gegeven van de gevallen waarin een lidstaat de btw over een handeling mag berekenen op basis van de normale waarde van deze handeling in plaats van op basis van de daadwerkelijk betaalde tegenprestatie.

Deze voorschriften staan een lidstaat niet toe om diezelfde benadering te hanteren wanneer de leverancier, de dienstverrichter of de afnemer, naargelang van het geval, een volledig recht op aftrek heeft.

Een nationale bepaling die vereist dat de btw op basis van de normale waarde wordt geheven in alle gevallen waarin de partijen met elkaar zijn verbonden, is onverenigbaar met artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112, althans voor zover deze nationale bepaling ook betrekking heeft op gevallen waarin de bij de handeling betrokken partij een volledig recht op aftrek heeft.

De nationale rechter dient een dergelijke nationale bepaling, met volledige gebruikmaking van de hem door het nationale recht toegekende beoordelingsbevoegdheid, in overeenstemming met artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 uit te leggen en toe te passen. Indien een dergelijke uitlegging niet mogelijk is, moet deze rechter de bepaling buiten toepassing laten, voor zover zij onverenigbaar is met dit lid.

Artikel 73 van richtlijn 2006/112 heeft rechtstreekse werking, belastingplichtigen kunnen zich erop beroepen en de nationale rechter kan het rechtstreeks toepassen teneinde te verzekeren dat de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie als maatstaf van heffing wordt gebruikt, behalve in de gevallen waarvoor de richtlijn in een afwijking voorziet.

Indien een lidstaat de door artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112 geboden keuzemogelijkheid niet geldig heeft uitgeoefend, mag hij zich tegen een belastingplichtige niet op de bepalingen van dit lid beroepen om een handeling op basis van de normale waarde ervan te belasten.”

BIJLAGE I

Zie de punten 38 en volgende van deze conclusie

BIJLAGE II

Zie de punten 55 en volgende van deze conclusie

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — 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).

3 — Voorheen artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, herhaaldelijk gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”).

4 — In deze artikelen zijn specifieke regels voor de vaststelling van de maatstaf van heffing neergelegd voor respectievelijk de volgende gevallen: het bestemmen of onder zich hebben van bedrijfsgoederen, het gebruik van bedrijfsgoederen of diensten voor privédoeleinden, de overbrenging naar een andere lidstaat, en de door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichte diensten.

5 — De artikelen 167 tot en met 169 betreffen het recht van de belastingplichtige op aftrek van de voorbelasting op de goederenleveringen of diensten die hij voor zijn eigen belastbare handelingen heeft gebruikt. De artikelen 170 en 171 betreffen de teruggaaf van btw bij bepaalde grensoverschrijdende handelingen. In de artikelen 173 tot en met 175 is een stelsel van evenredige aftrek neergelegd voor de gevallen waarin belaste goederen en diensten worden aangewend voor het verrichten van zowel belaste als vrijgestelde handelingen in een later stadium. Tot slot voorzien de artikelen 176 en 177 in de mogelijkheid om geen recht op aftrek toe te staan voor bepaalde categorieën van voorbelasting.

6 — De artikelen 132, 135 en 136 bepalen dat bepaalde categorieën van leveringen of diensten van btw zijn vrijgesteld (zonder aftrek van voorbelasting) in alle lidstaten (zie ook punt 54 hieronder). De andere aangehaalde artikelen bieden de lidstaten de mogelijkheid om, bij wijze van afwijking, bepaalde andere dergelijke vrijstellingen te blijven toepassen.

7 — In 2006, als artikel 11, A, lid 6, van de Zesde richtlijn; zie artikel 1, lid 3, van richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221, blz. 9). In de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/69 wordt uiteengezet dat de richtlijn beoogt een aantal aan individuele lidstaten verleende afwijkingen door een algemene machtigingsbepaling te vervangen. De lidstaten moeten zich in bepaalde welomschreven omstandigheden kunnen uitspreken over de waarde van goederenleveringen, diensten en verwervingen, teneinde te voorkomen dat zij, doordat via het inschakelen van verbonden partijen een belastingvoordeel wordt behaald, belastinginkomsten derven. Zie ook de toelichting bij het voorstel voor deze richtlijn [COM(2005) 89 def.], in het bijzonder blz. 5 en 6.

8 — In de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112 is in wezen bepaald dat de belastingplichtige het recht heeft om de btw die is verschuldigd of voldaan op de voor hem verrichte goederenleveringen of diensten, af te trekken wanneer deze verschuldigd wordt, op voorwaarde dat hij deze goederen of diensten gebruikt voor zijn belaste handelingen in een later stadium. De btw is voor de betrokken handelaars dus fiscaal neutraal (zie ook arrest van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punten 39 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 — Aangezien het in de artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112 bedoelde recht op aftrek slechts ontstaat indien de goederen of diensten worden gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, bestaat voor leveringen die worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen geen recht op aftrek. Indien het gebruik van ontvangen leveringen of diensten niet kan worden toegewezen aan specifieke handelingen van een belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde handelingen stelt, voorzien de artikelen 173 e.v. van richtlijn 2006/112 in een

evenredige aftrek die wordt bepaald aan de hand van de verhouding tussen belaste en vrijgestelde leveringen of diensten.

10 — Hierbij zij opgemerkt dat vastgoedtransacties (verkoop, verpachting of verhuur) overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub j^ol, of artikel 137, lid 1, sub b^od, belast of vrijgesteld kunnen zijn (zie punt 54 hieronder).

11 — De Bulgaarse ley was ten tijde van de feiten ongeveer een halve euro waard.

12 — Hieruit kan worden afgeleid dat de transactie niet overeenkomstig artikel 135, lid 1, sub j of k, was vrijgesteld, dan wel dat gebruik was gemaakt van de bij artikel 137, lid 1, sub b of c, geboden mogelijkheid tot het heffen van belasting.

13 — Het relevante btw-tarief bedroeg 20 %.

14 — Misschien is het wat ongelukkig om te spreken van een „correctie” overeenkomstig deze artikelen, aangezien de aangehaalde artikelen betrekking hebben op een evenredige aftrek en op beperkingen van het recht op aftrek (zie voetnoot 5 hierboven).

15 — Zie voetnoot 14 hierboven.

16 — Zie arresten van 20 januari 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C^o412/03, Jurispr. blz. I^o743, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 9 juni 2011, *Campsa Estaciones de Servicio* (C^o285/10, Jurispr. blz. I^o5059, punt 28).

17 — Zie bijvoorbeeld arrest van 3 maart 2011, *Commissie/Nederland* (C^o41/09, Jurispr. blz. I^o831, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 — Zie artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

19^o NvdV: „restrict” in de Engelse versie van de richtlijn.

20 — Voor een korte samenvatting in tabelvorm van de hiernavolgende redenering, zie bijlage I bij deze conclusie.

21 — Zie bijvoorbeeld arrest van 10 juni 2010, *Bruno e.a.* (C^o395/08 en C^o396/08, Jurispr. blz. I^o 5119, punt 74).

22 — Zie in die zin arrest van 10 april 1984, *Von Colson en Kamann* (14/83, Jurispr. blz. 1891, punten 26 en 27).

23 — Zie bijvoorbeeld arrest *Bruno e.a.*, aangehaald in voetnoot 20 hierboven, punt 74.

24 — Zie arrest van 11 juli 2002, *Marks & Spencer* (C^o62/00, Jurispr. blz. I^o6325, punt 47).

25 — Zie arrest *Campsa Estaciones de Servicio*, aangehaald in voetnoot 16, punt 40.

26 — Zie bijvoorbeeld arrest van 21 oktober 2010, *Accardo e.a.* (C^o227/09, Jurispr. blz. I^o10273, punten 44^o47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Om gebruik te kunnen maken van een dergelijke mogelijkheid, moeten de lidstaten daarvoor kiezen (zie arrest van 15 september 2011, *S^oaby e.a.*, C^o180/10 en C^o181/10, Jurispr. blz. I-8461, punt 33).

27 — Zie bijvoorbeeld arrest van 18 januari 2001, *Stockholm Lindöpark* (C^o150/99, Jurispr. blz. I^o493, punten 30 en 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 — Zie bijvoorbeeld beschikking van 10 juni 2011, Mohammad Imran (C-155/11 PPU, Jurispr. blz. I-5095, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 — In deze gevallen geldt geen absoluut vereiste tot vrijstelling, aangezien de lidstaten krachtens artikel 137, lid 1, sub b^d, aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen om met betrekking tot elk van deze gevallen voor belastingheffing te kiezen. Voor een korte samenvatting in tabelvorm van de hiernavolgende redenering, zie bijlage II bij deze conclusie.

30 — Zie arrest van 8 juni 2000, Breitsohl (C-400/98, Jurispr. blz. I-4321, punt 50).

31 — Zie bijvoorbeeld arrest van 10 maart 2011, Bog e.a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, Jurispr. blz. I-1457, punten 51 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).