

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

19 december 2012 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 63, 65, 73 en 80 – Vestiging van opstalrecht door natuurlijke personen ten gunste van onderneming in ruil voor door deze onderneming aan die natuurlijke personen verstrekte bouwdiensten – Ruilovereenkomst – Btw over bouwdiensten – Belastbaar feit – Verschuldigd worden – Vervroegde betaling van volledige tegenprestatie – Vooruitbetaling – Maatstaf van heffing van handeling indien tegenprestatie uit goederen of diensten bestaat – Rechtstreekse werking”

In zaak C-549/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Varhoven administrativen sad (Bulgarije) bij beslissing van 27 oktober 2011, ingekomen bij het Hof op 2 november 2011, in de procedure

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

tegen

Orfey Bulgaria EOOD,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: C. Toader, waarnemend president van de Achtste kamer, A. Prechal en E. Jarašič (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite, vertegenwoordigd door I. Andonova als gemachtigde,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door T. Ivanov en E. Petranova als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en V. Savov als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63, 65, 73 en 80 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (directeur van de directie „Betwisting en beheer van de tenuitvoerlegging” voor de stad Burgas, bij de centrale dienst van het Nationaal Agentschap voor Overheidsinkomsten; hierna: „Direktor”) en Orfey Balgaria EOOD (hierna: „Orfey”), betreffende een wijzigingsaanslag waarbij van Orfey een nabetaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) is gevorderd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 62 van de btw-richtlijn luidt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

- 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
- 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

4 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

5 Artikel 65 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

6 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 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.”

7 Artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in de gevallen die in die bepaling worden opgesomd kunnen voorschrijven 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 van de

handeling is.

8 Artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

Bulgaars recht

9 De Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, DV nr. 63 van 4 augustus 2006 en DV nr. 113 van 28 december 2007; hierna: „ZDDS”), in de versie die op het hoofdgeding van toepassing is, bepaalt in artikel 25:

„1) In deze wet wordt onder belastbaar feit op het gebied van de btw verstaan de goederenlevering of dienst die wordt verricht door een belastingplichtige als bedoeld in deze wet [...].

2) Het belastbaar feit vindt plaats op de datum waarop de eigendom van het goed wordt overgedragen of de datum waarop de dienst wordt verricht.

[...]

6) Indien een handeling geheel of gedeeltelijk wordt betaald voordat het belastbare feit zich overeenkomstig de leden 2, 3 of 4 heeft voorgedaan, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de betaling wordt ontvangen (ten belope van het ontvangen bedrag), tenzij die betaling verband houdt met een intracommunautaire levering. In dat geval wordt de belasting geacht in het bedrag van de betaling te zijn begrepen.”

10 Artikel 26, leden 2 en 7, van de ZDDS bepaalt:

„2) De maatstaf van heffing omvat alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, uitgedrukt in lev en stotinka [centiemen], met uitsluiting van de belasting in de zin van de onderhavige wet. [...]

[...]

7) Wanneer de tegenprestatie voor een handeling geheel of gedeeltelijk uit goederen of diensten bestaat (de betaling gebeurt geheel of gedeeltelijk in goederen of diensten), is de maatstaf van heffing de normale waarde van het geleverde goed of de verrichte dienst, berekend op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.”

11 Artikel 45 van de ZDDS luidt:

„1) De overdracht van het eigendomsrecht op een perceel, de vestiging of de overdracht van beperkte zakelijke rechten op een perceel en de verhuring of de verpachting van een perceel zijn van belasting vrijgesteld.

2) De vestiging of overdracht van het opstalrecht wordt als een vrijgestelde handeling in de zin van lid 1 beschouwd tot op het tijdstip waarop de ruwbouw van het gebouw waarvoor het opstalrecht is gevestigd of overgedragen, wordt voltooid. Het opstalrecht strekt zich niet uit tot de uitgevoerde montage- en installatiewerkzaamheden.”

12 Artikel 130 van de ZDDS bepaalt het volgende:

„1) Elke handeling waarvan de tegenprestatie (geheel of gedeeltelijk) uit goederen of diensten bestaat wordt geacht twee onderling verwante handelingen te vertegenwoordigen en elk van de beide leveranciers of dienstverrichters wordt beschouwd als de verkoper van hetgeen hij levert en als de koper van hetgeen hij ontvangt.

2) Voor de twee in lid 1 genoemde handelingen doet het belastbaar feit zich voor op het tijdstip waarop het belastbaar feit inzake de eerst voltooide handeling zich voordoet.”

13 De Zakon za sobstvenostta (eigendomswet, DV nr. 92 van 16 november 1951), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „ZZS”), bepaalt in artikel 63, lid 1:

„De eigenaar kan aan een andere persoon het recht verlenen om op zijn grond een gebouw op te richten, waarvan deze andere persoon dan eigenaar wordt.”

14 Artikel 67, lid 1, van de ZZS bepaalt:

„Het recht om op andermans grond een gebouw op te richten (artikel 63, lid 1) verjaart ten gunste van de eigenaar van de grond wanneer het niet binnen vijf jaar wordt uitgeoefend.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 Bij notariële akte van 3 april 2008 hebben vier natuurlijke personen (hierna: „grondeigenaars”) ten gunste van Orfey een opstalrecht gevestigd, op grond waarvan deze laatste het recht heeft gekregen om een gebouw op te trekken op een perceel dat aan die grondeigenaars toebehoort en om de enige eigenaar te worden van bepaalde van de door haar op te trekken eenheden in dat gebouw. Als tegenprestatie voor dat opstalrecht heeft Orfey zich ertoe verbonden de plannen voor dat gebouw op te stellen, alle kosten voor de bouw ervan te dragen tot wanneer het volledig is voltooid, en aan de grondeigenaars bepaalde eenheden in dat gebouw „sleutelklaar” op te leveren zonder dat die grondeigenaars enige aanvullende betaling moesten verrichten, terwijl zij op die eenheden een opstalrecht behielden en wederzijds vestigden. Orfey heeft zich ertoe verbonden om het gebouw te voltooien en de vergunning tot exploitatie ervan te verkrijgen binnen 21 maanden na de aanvangsdatum van de werkzaamheden.

16 Op 5 april 2008 heeft Orfey aan elk van de grondeigenaars een factuur gestuurd die betrekking had op de handeling „krachtens de notariële akte gevestigd opstalrecht”. Die vier facturen vertegenwoordigen een bedrag van in totaal 302 721,36 BGN, vermeerderd met in totaal 60 544,27 BGN aan btw.

17 Bij een belastingcontrole is vastgesteld dat de maatstaf van heffing van de handeling overeenkomstig de notariële akte was vastgesteld aan de hand van de fiscale waarde van het opstalrecht, zijnde 684 000 BGN, en niet op basis van de normale waarde van de eenheden die aan de grondeigenaars zijn toegekend. Ook is vastgesteld dat Orfey die facturen niet had vermeld in haar verkoopboek voor het betreffende belastingtijdvak, namelijk april 2008, of voor het volgende tijdvak, namelijk mei 2008, en dat zij die facturen evenmin in aanmerking had genomen in het kader van de btw-aangiften in kwestie.

18 Op 28 april 2009 heeft de belastingdienst Orfey een wijzigingsaanslag betreffende april 2008 gestuurd, hoewel het gebouw toen nog niet voltooid en evenmin in gebruik was. Hij was de mening toegedaan dat Orfey bouwdiensten verrichtte en dat het belastbaar feit voor die handeling zich op grond van artikel 130 van de ZDDS had voorgedaan op de dag waarop het opstalrecht was gevestigd. Op basis van het deskundigenverslag dat in het kader van de belastingcontrole

was opgesteld, is bepaald dat de normale waarde van het gevestigde opstalrecht gelijk was aan de waarde van de door Orfey verrichte bouwdiensten, te weten 1 984 130 BGN. Bijgevolg is de over die handeling verschuldigde btw in de voornoemde aanslag vastgesteld op 396 826 BGN, vermeerderd met rente.

19 Orfey heeft tegen die wijzigingsaanslag administratief beroep ingesteld bij de Direktor. Nadat dit beroep bij beslissing van 6 juli 2009 was afgewezen, heeft Orfey tegen die aanslag een beroep in rechte ingesteld bij de Administrativen sad – Burgas (bestuursrechtbank te Burgas). Bij beslissing van 30 april 2010 heeft die rechterlijke instantie het beroep van Orfey toegewezen en de wijzigingsaanslag nietig verklaard. De Direktor heeft tegen die beslissing beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

20 Voor laatstgenoemde rechter betoogt de Direktor in wezen dat de nationale wettelijke regeling strookt met de btw-richtlijn. Orfey voert aan dat zij haar opstalrecht heeft verloren, omdat het gebouw niet binnen de gestelde termijn is opgetrokken.

21 De verwijzende rechter geeft aan dat hij voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding eerst en vooral moet vaststellen op welk tijdstip het belastbaar feit voor de door Orfey verrichte bouwdiensten zich heeft voorgedaan. In dat verband merkt hij op dat het belastbaar feit met betrekking tot de vestiging van het opstalrecht volgens hem heeft plaatsgevonden bij de ondertekening van de notariële akte, ook al werd die handeling toen vrijgesteld. Voorts betwijfelt hij of artikel 130, lid 2, van de ZDDS, op basis waarvan het belastbaar feit plaatsvindt vóór de uitvoering van de handeling, verenigbaar is met de btw-richtlijn.

22 Hij voegt eraan toe dat hij, indien zou blijken dat dat voorschrift van de ZDDS verenigbaar is met de btw-richtlijn, vervolgens moet beoordelen of de maatstaf van heffing van de bouwdiensten wel op rechtmatige wijze is bepaald. In dat verband vraagt hij zich af of artikel 26, lid 7, van de ZDDS, op basis waarvan in casu de normale waarde van de bouwdiensten, zoals vastgesteld door een deskundige, in aanmerking moet worden genomen, verenigbaar is met artikel 73 van de btw-richtlijn.

23 Tot slot vraagt hij zich af of het in casu aan de orde zijnde opstalrecht kan worden beschouwd als een vervroegde betaling van de nadien door Orfey te verrichten bouwdiensten, gelet op het feit dat dit opstalrecht de volledige tegenprestatie is die Orfey voor die diensten heeft ontvangen en dat artikel 65 van de btw-richtlijn, indien het strikt wordt uitgelegd, verlangt dat de vooruitbetaling gebeurt in geld. Hij merkt in dat verband op dat het aan Orfey toegekende opstalrecht krachtens artikel 67, lid 1, van de ZZS kan vervallen indien de bevrijdende verjaring waarin die bepaling voorziet uitdrukkelijk wordt aangevoerd.

24 In die omstandigheden heeft de Varhoven administrativen sad (hoogste administratieve rechtscollege) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 63 van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een uitzondering waarbij het belastbare feit van de oprichting van bepaalde eenheden van een gebouw plaatsvindt vóór het tijdstip waarop de werkzaamheden daadwerkelijk worden uitgevoerd, en dit belastbare feit wordt geacht samen te vallen met het tijdstip waarop het belastbare feit van de verwante te verrichten handeling plaatsvindt, te weten het tijdstip waarop een opstalrecht voor andere eenheden in dit gebouw wordt toegekend, hetgeen ook de tegenprestatie voor de bouwdiensten vormt?

2) Is een nationale bepaling die erin voorziet dat in alle gevallen waarin de tegenprestatie volledig of gedeeltelijk uit goederen en diensten bestaat, de normale waarde van het geleverde

goed of van de dienstverrichting als maatstaf van heffing wordt gehanteerd, verenigbaar met de artikelen 73 en 80 van [de btw-richtlijn]?

3) Dient artikel 65 van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de btw op de waarde van de vooruitbetaling verschuldigd wordt wanneer niet met geld is betaald, of moet deze bepaling ruim worden uitgelegd en moet worden aangenomen dat de btw ook in die gevallen verschuldigd wordt en dat de belastingheffing op basis van de financiële tegenwaarde van de als tegenprestatie te verrichten handeling dient te geschieden?

4) Ingeval bij de derde vraag voor de tweede variant moet worden gekozen, kan het gevestigde opstalrecht in casu dan, gelet op de concrete omstandigheden, als een vooruitbetaling in de zin van artikel 65 van [de btw-richtlijn] worden opgevat?

5) Hebben de artikelen 63, 65 en 73 van [de btw-richtlijn] rechtstreekse werking?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste, derde en vierde vraag

25 Met zijn eerste, derde en vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 63 en 65 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in een situatie waarin met het oog op de oprichting van een gebouw een opstalrecht wordt toegekend aan een onderneming die in ruil voor dat recht bepaalde eenheden optrekt in dat gebouw en zich ertoe verbindt om die eenheden sleutelklaar op te leveren aan degenen die het opstalrecht hebben verleend, ertegen verzetten dat de btw over die bouwdiensten verschuldigd wordt op het tijdstip waarop het opstalrecht wordt gevestigd en dus vóór die diensten zijn verricht.

26 De Direktor, de Bulgaarse regering en de Europese Commissie betogen in wezen dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De Direktor en de Bulgaarse regering zijn met name van mening dat het begrip „vooruitbetaling” in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn niet mag worden beperkt tot de betaling van een geldsom en dat het voor de toepassing van die bepaling volstaat dat de waarde van de gedane vooruitbetaling kan worden vastgesteld.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt dat het belastbaar feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Artikel 65 van die richtlijn, waarin is bepaald dat indien betalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van die vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag, vormt een afwijking op de regel van artikel 63 en moet als zodanig strikt worden uitgelegd (arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02, Jurispr. blz. I-1685, punt 45).

28 Opdat de btw verschuldigd zou worden voordat de levering of de dienst is verricht, is eveneens vereist dat alle relevante bestanddelen van het belastbaar feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of de toekomstige dienst, reeds bekend zijn, en dus in het bijzonder dat de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven (reeds aangehaald arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, punt 48, en arrest van 3 mei 2012, Lebara, C-520/10, punt 26). Bijgevolg kan over vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald, geen btw worden geheven (reeds aangehaald arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, punt 50, en arrest van 16 december 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Jurispr. blz. I-13179, punt 31).

29 Bijgevolg is het niet uitgesloten dat de belasting over bouwdiensten overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de onderneming die deze diensten moet leveren het opstalrecht, dat de volledige tegenprestatie voor die diensten vormt, verkrijgt, indien op dat tijdstip alle relevante bestanddelen van die toekomstige dienstverrichting reeds bekend zijn en dus in het bijzonder de diensten in kwestie nauwkeurig zijn omschreven.

30 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of die bepaling ook kan worden toegepast wanneer de vooruitbetaling een betaling in natura is.

31 In dit verband moet met onder meer de Commissie worden opgemerkt dat uit de tekst van artikel 65 van de btw-richtlijn, en in het bijzonder uit de Bulgaarse en de Franse taalversie ervan, lijkt te volgen dat dat artikel enkel betrekking heeft op vooruitbetalingen die de betaling van een geldsom inhouden.

32 Het is evenwel vaste rechtspraak dat een tekst van afgeleid Unierecht voor zover mogelijk moet worden uitgelegd in overeenstemming met de verdragsbepalingen en de algemene beginselen van Unierecht (arresten van 21 maart 1991, Rauh, C-314/89, Jurispr. blz. I-1647, punt 17, en 10 juli 2008, Bertelsmann en Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Jurispr. blz. I-4951, punt 174 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Ook volgt uit vaste rechtspraak dat het beginsel van gelijke behandeling, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit een specifieke uitdrukking is op het niveau van het afgeleide Unierecht binnen de specifieke sector van de fiscaliteit, vereist dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 49 en 51, en 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Jurispr. blz. I-10567, punt 44).

34 Aldus verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een grondbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten verschillend worden behandeld op het gebied van btw-heffing (zie met name arrest van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, Jurispr. blz. I-10413, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat ruilovereenkomsten, waarbij de tegenprestatie per definitie in natura wordt betaald, en handelingen waarvoor een tegenprestatie in geld wordt betaald, vanuit economisch en commercieel oogpunt twee identieke situaties zijn (zie in die zin arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punten 23 en 25).

36 Hieruit volgt dat het beginsel van gelijke behandeling zou worden geschonden indien de toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn zou afhangen van de vorm die de door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie aanneemt. Op basis van dit beginsel moet artikel 65 dus in die zin worden uitgelegd dat het ook van toepassing is wanneer de tegenprestatie in natura wordt uitbetaald, op voorwaarde dat de in punt 28 van het onderhavige arrest in herinnering geroepen voorwaarden zijn nageleefd. Het is in dat verband wel noodzakelijk dat de waarde van die vooruitbetaling in geld kan worden uitgedrukt. Volgens vaste rechtspraak kan de tegenprestatie voor een dienst immers weliswaar bestaan uit een goederenlevering en de maatstaf van heffing in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn ervan vormen wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de dienstverrichting en de goederenlevering, maar dat geldt enkel indien de waarde van die levering kan worden uitgedrukt in geld (zie in die zin arrest van 3 juli 2001, Bertelsmann, C-380/99, Jurispr. blz. I-5163, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Dat de vestiging van het in casu aan de orde zijnde opstalrecht de volledige en niet slechts een gedeeltelijke tegenprestatie vormt voor de bouwdiensten waartoe Orfey zich heeft verbonden, kan niet afdoen aan die uitlegging. Voornoemd artikel 65 bepaalt dat de belasting verschuldigd wordt „ten belope van het ontvangen bedrag”. De tekst van die bepaling verzet zich dus niet ertegen dat het ontvangen bedrag overeenstemt met de volledige tegenprestatie voor de dienstverrichting waarover de btw verschuldigd wordt. Zoals het Hof reeds heeft opgemerkt, heeft de Commissie voorts in de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag, COM(73) 950 def. van 20 juni 1973 (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 11), die intussen is vervangen door de btw-richtlijn, aangegeven dat „indien [...] vooruitbetalingen zijn ontvangen voordat het belastbare feit plaatsvindt, [...] de belasting bij het ontvangen van deze vooruitbetalingen verschuldigd [wordt], daar de overeenkomstsluitende partijen aldus kennis geven van hun voornemen bij voorbaat alle aan het plaatsvinden van het belastbaar feit verbonden financiële consequenties op zich te willen nemen” (reeds aangehaald arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, punt 49). Dat geldt evenzeer wanneer de overeengekomen tegenprestatie volledig wordt vooruitbetaald.

38 In dat kader vraagt de verwijzende rechter zich tevens af of het bij de uitlegging van de artikelen 63 en 65 van de btw-richtlijn van belang is dat het ten gunste van Orfey gevestigde opstalrecht kan vervallen. In dat verband kan worden volstaan met de opmerking dat deze rechter erop wijst dat het in casu aan de orde zijnde opstalrecht enkel kan vervallen indien de in artikel 67, lid 1, van de ZZS bedoelde bevrijdende verjaring uitdrukkelijk wordt aangevoerd. Die mogelijkheid moet dus worden beschouwd als een eenvoudige ontbindende voorwaarde in de zin van artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn. Zoals de Bulgaarse regering en de Commissie terecht betogen, kan de mogelijkheid dat die voorwaarde in de toekomst wordt vervuld bijgevolg niets veranderen aan het feit dat de handeling wordt gerealiseerd op het ogenblik waarop het opstalrecht wordt gevestigd, indien op dat ogenblik alle relevante bestanddelen van die toekomstige dienstverrichting reeds bekend zijn en dus in het bijzonder de diensten in kwestie nauwkeurig zijn omschreven, zoals in punt 29 hierboven is aangegeven. Een dergelijke mogelijkheid heeft derhalve geen invloed op die uitlegging.

39 Tot slot moet worden opgemerkt dat het bij de vaststelling of is voldaan aan de voorwaarden waaronder de over een dergelijke toekomstige dienst verschuldigde btw opeisbaar is, niet van belang is of de tegenprestatie voor die in de toekomst te verrichten dienst zelf een handeling is waarover btw moet worden voldaan. Dat alle relevante bestanddelen van die toekomstige dienstverrichting reeds bekend zijn en dat de waarde van de tegenprestatie in geld kan worden uitgedrukt, volstaat immers om ervoor te zorgen dat de over die toekomstige dienstverrichting

verschuldigde btw in omstandigheden als die van het hoofdgeding opeisbaar wordt, zoals uit de in de punten 28 en 36 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak voortvloeit.

40 Uit een en ander volgt dat op de eerste, de derde en de vierde vraag moet worden geantwoord dat de artikelen 63 en 65 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin met het oog op de oprichting van een gebouw een opstalrecht wordt toegekend aan een onderneming die in ruil voor dat recht bepaalde eenheden optrekt in dat gebouw en zich ertoe verbindt om die eenheden sleutelklaar op te leveren aan degenen die het opstalrecht hebben verleend, niet ertegen verzetten dat de btw over die bouwdiensten verschuldigd wordt vanaf het tijdstip waarop het opstalrecht wordt gevestigd, met andere woorden vóór die diensten worden verricht, indien op dat tijdstip alle relevante bestanddelen van deze toekomstige dienstverrichting reeds bekend zijn en dus in het bijzonder de diensten in kwestie nauwkeurig zijn omschreven, en de waarde van dat recht kan worden uitgedrukt in geld, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.

Tweede vraag

41 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 73 en 80 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die voorschrijft dat wanneer de tegenprestatie voor een handeling volledig uit goederen of diensten bestaat de maatstaf van heffing van die handeling de normale waarde van de geleverde goederen of de verrichte diensten is.

42 De Bulgaarse regering betoogt met name dat de tegenprestatie aan de hand van marktmechanismen moet worden gewaardeerd en dat enkel met gebruikmaking van de normale waarde ervoor kan worden gezorgd dat de marktdeelnemers die in natura betalen en die welke in geld betalen gelijk worden behandeld.

43 De Commissie is daarentegen van mening dat wanneer in ruil voor de belastbare handeling reeds bij voorbaat goederenleveringen of diensten worden verricht, de over die handeling verschuldigde btw moet worden berekend op basis van de geldwaarde van de goederenleveringen of diensten die als tegenprestatie voor die handeling worden verricht.

44 Uit vaste rechtspraak volgt dat de maatstaf van heffing voor goederenleveringen of diensten onder bezwarende titel wordt gevormd door de tegenprestatie die de belastingplichtige daarvoor werkelijk ontvangt. Deze tegenprestatie is de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde. Bovendien moet deze tegenprestatie kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag (zie in die zin arrest van 29 juli 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Jurispr. blz. I-7505, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Indien die waarde niet bestaat uit een tussen partijen overeengekomen geldsom, moet zij, om subjectief te zijn, die zijn welke de begunstigde van de dienst die de tegenprestatie voor de goederenlevering vormt, toekent aan de diensten waarvan hij zich wil verzekeren, en moet zij overeenkomen met het bedrag dat hij bereid is daaraan te besteden (arrest van 2 juni 1994, Empire Stores, C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 19).

46 Voorts zij in herinnering geroepen dat de lidstaten volgens artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn, om belastingfraude en belastingontwijking te voorkomen, in de gevallen die in die bepaling worden opgesomd kunnen voorschrijven 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

van de handeling is.

47 Die bepaling somt de omstandigheden waarin zij kan worden toegepast evenwel op uitputtende wijze op, zodat een nationale wettelijke regeling zich niet op die bepaling kan beroepen om voor te schrijven dat de maatstaf van heffing ook in andere dan de daarin opgesomde gevallen de normale waarde van de handeling is (arrest van 26 april 2012, *Balkan and Sea Properties en Provadinvest*, C-621/10 en C-129/11, punt 51).

48 In casu blijkt niet uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transactie is afgesloten tussen personen met onderlinge banden als die welke in artikel 80, lid 1, van de btw-richtlijn zijn bedoeld. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of dat het geval is. Bijgevolg kan dat artikel niet aldus worden uitgelegd dat het toestaat dat de normale waarde van de voormelde handeling de maatstaf van heffing daarvan vormt.

49 Uit een en ander volgt dat op de tweede vraag moet worden geantwoord dat de artikelen 73 en 80 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin de handeling niet plaatsvindt tussen personen met onderlinge banden in de zin van artikel 80 van de btw-richtlijn, wat evenwel door de verwijzende rechter moet worden nagegaan, verzetten tegen een nationale bepaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de maatstaf van heffing van een handeling de normale waarde van de geleverde goederen of de verrichte diensten is wanneer de tegenprestatie voor die handeling volledig uit goederen of diensten bestaat.

Vijfde vraag

50 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de artikelen 63, 65 en 73 van de btw-richtlijn rechtstreekse werking hebben.

51 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen particulieren zich in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, op die bepalingen beroepen tegenover de staat, met name wanneer deze heeft verzuimd die richtlijn binnen de gestelde termijn om te zetten in nationaal recht of dit op onjuiste wijze heeft gedaan (arresten van 5 oktober 2004, *Pfeiffer e.a.*, C-397/01–C-403/01, Jurispr. blz. I-8835, punt 103, en 12 juli 2012, *Vodafone España*, C-55/11, C-57/11 en C-58/11, punt 37).

52 Aldus heeft het Hof reeds geoordeeld dat artikel 10, lid 2, 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), dat nadien artikel 63 van de btw-richtlijn is geworden, aan die criteria voldoet (zie in die zin arrest van 20 oktober 1993, *Balocchi*, C-10/92, Jurispr. blz. I-5105, punten 34 en 35). Het heeft zich in dezelfde zin uitgesproken met betrekking tot artikel 73 van de btw-richtlijn (reeds aangehaald arrest *Balkan and Sea Properties en Provadinvest*, punt 61).

53 Bovendien moet worden vastgesteld dat artikel 65 van de btw-richtlijn duidelijk en onvoorwaardelijk de omstandigheden vastlegt waaronder de btw verschuldigd wordt voordat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, en de hoogte vaststelt van het bedrag waarover die belasting aldus verschuldigd wordt. Ook die bepaling beantwoordt dus aan de voornoemde criteria.

54 Hieruit volgt dat op de vijfde vraag moet worden geantwoord dat de artikelen 63, 65 en 73 van de btw-richtlijn rechtstreekse werking hebben.

Kosten

55 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 63 en 65 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich in omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin met het oog op de oprichting van een gebouw een opstalrecht wordt toegekend aan een onderneming die in ruil voor dat recht bepaalde eenheden optrekt in dat gebouw en zich ertoe verbindt om die eenheden sleutelklaar op te leveren aan degenen die het opstalrecht hebben verleend, niet ertegen verzetten dat de belasting over de toegevoegde waarde over die bouwdiensten verschuldigd wordt vanaf het tijdstip waarop het opstalrecht wordt gevestigd, met andere woorden vóór die diensten worden verricht, indien op dat tijdstip alle relevante bestanddelen van deze toekomstige dienstverrichting reeds bekend zijn en dus in het bijzonder de diensten in kwestie nauwkeurig zijn omschreven, en de waarde van dat recht kan worden uitgedrukt in geld, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan.**
- 2) **In omstandigheden als die van het hoofdgeding, waarin de handeling niet plaatsvindt tussen personen met onderlinge banden in de zin van artikel 80 van richtlijn 2006/112, wat evenwel door de verwijzende rechter moet worden nagegaan, moeten de artikelen 73 en 80 van die richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bepaling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de maatstaf van heffing van een handeling de normale waarde van de geleverde goederen of de verrichte diensten is wanneer de tegenprestatie voor die handeling volledig uit goederen of diensten bestaat.**
- 3) **De artikelen 63, 65 en 73 van richtlijn 2006/112 hebben rechtstreekse werking.**

ondertekeningen

* Procestaal: Bulgaars.