ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

22 november 2017 *

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 4, lid 3, onder a), en artikel 13, B, onder g) – Vrijstelling van leveringen van gebouwen en het erbij behorend terrein anders dan bedoeld in artikel 4, lid 3, onder a) – Beginsel van het verbod van misbruik – Toepasbaarheid bij het ontbreken van nationale bepalingen waarbij dit beginsel is omgezet – Rechtszekerheidsbeginsel en beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen”

In zaak C-251/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supreme Court (hoogste rechter, Ierland) bij beslissing van 21 april 2016, ingekomen bij het Hof op 2 mei 2016, in de procedure

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

tegen

T. G. Brosnan,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 27 april 2017,

gelet op de opmerkingen van:

– Edward Cussens, John Jennings en Vincent Kingston, vertegenwoordigd door D. Lynch en J. O’Malley, solicitors, B. Murray, SC, en F. Mitchell, barrister,

* Procestaal: Engels.

– Ierland, vertegenwoordigd door E. Creedon, J. Quaney en A. Joyce als gemachtigden, bijgestaan door N. Travers, SC,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2017,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn") alsmede van het beginsel van het verbod van misbruik op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding van Edward Cussens, John Jennings en Vincent Kingston tegen T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (belastinginspecteur, Ierland), als vertegenwoordiger van de Office of the Revenue Commissioners (Ierland) (hierna: „belastingdienst") over de naheffing van btw over de verkoop van onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht", aan de btw zijn onderworpen.

4 Artikel 4, lid 3, van deze richtlijn bepaalt:

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

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein voor eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein' bepalen.

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

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

[…]"

5 In artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn is bepaald:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[…]

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

6 Artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof luidt:

„Naast de tekst van de prejudiciële vragen die aan het Hof worden gesteld, bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing:

a) een summier overzicht van het voorwerp van het geschil en de relevante feiten zoals die door de verwijzende rechter zijn vastgesteld, althans, ten minste een uiteenzetting van de feitelijke gegevens waarop de vragen berusten;

b) de strekking van de nationale bepalingen die op de zaak van toepassing kunnen zijn en, in voorkomend geval, de relevante nationale rechtspraak;

c) de uiteenzetting van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van bepalingen van het recht van de Unie vragen te stellen, alsook het verband tussen die bepalingen en de op het hoofdgeding toepasselijke nationale wettelijke regeling.”

Iers recht

7 Section 4, leden 1, 2 en 4, van de Value Added Tax Act 1972 (wet van 1972 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet”), luidt als volgt:

„(1)

(a) Deze section is van toepassing op onroerende goederen:
(i) die zijn gebouwd door of voor rekening van de persoon die de goederen levert […]

[…]

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

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

[…]

(4) Indien een persoon die een recht bezit op onroerende goederen waarop deze section van toepassing is, ten aanzien van al deze goederen of een deel daarvan een van dat recht afgeleid recht vervreemdt in zodanige omstandigheden dat hij een residueel eigendomsrecht (‚reversion') ten aanzien van het vervreemde recht behoudt, wordt hij, wat het aldus voorbehouden bestanddeel betreft, […] geacht de goederen of een deel daarvan, naargelang het geval, te hebben aangewend voor een ander doel dan dat van zijn onderneming."

8 Section 4, lid 6, onder a), van deze wet bepaalt dat geen btw wordt geheven over, onder meer, de levering van onroerende goederen:

„in samenhang waarmee ten gunste van de leverende persoon geen recht op aftrek krachtens section 12 voor in verband met de levering of ontwikkeling van de goederen verschuldigde of betaalde belastingen is ontstaan […]".

9 Section 4, lid 9, van die wet luidt als volgt:

„Indien de vervreemding van een recht op onroerende goederen aan belasting is onderworpen en indien deze goederen niet zijn ontwikkeld sinds de datum van de vervreemding van dat recht (hierna in dit lid: ‚belastbaar recht'), wordt elke vervreemding van een recht op deze goederen na die datum door een andere persoon dan de persoon die het belastbare recht heeft verkregen, voor de toepassing van deze wet beschouwd als een levering van onroerende goederen waarop section 4, lid 6, van toepassing is."

10 Section 10, lid 9, van de btw-wet betreft de bepaling van het aan btw onderworpen bedrag in geval van leveringen van onroerende goederen en dienstverrichtingen die bestaan in de ontwikkeling van onroerende goederen. Deze section 10, lid 9, onder a) en b), bepaalt:

„(a) [D]e waarde van elk in verband met de levering vervreemd recht op een goed wordt begrepen in de prijs.

(b) De waarde van een recht op onroerende goederen is de normale marktprijs van dat recht.[…]"

11 Overeenkomstig regulation 19, lid 2, onder b), van de Value Added Tax Regulations 1979 (besluit van 1979 inzake de belasting over de toegevoegde waarde), waarbij uitvoering wordt gegeven aan section 10, lid 9, wordt geen rekening gehouden met de waarde van het residuele eigendomsrecht (‚reversionary interest') dat de vervreemder heeft voorbehouden bij de vervreemding van een van een recht op onroerende goederen afgeleid recht, wanneer het recht volgens de overeenkomst tot vervreemding voor 20 jaar of meer wordt vervreemd.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 Verzoekers in het hoofdgeding waren mede-eigenaars van een bouwterrein in de stad Baltimore, in Ierland, waarop zij vijftien vakantiehuizen hebben gebouwd, met het oog op de verkoop ervan.

13 Vóór deze verkoop zijn zij in de maanden maart en april 2002, verschillende transacties aangegaan met een met hen verbonden onderneming, namelijk Shamrock Estates Limited. Op 8 maart 2002 hebben zij twee huurovereenkomsten met deze onderneming gesloten, te weten, ten eerste, een huurovereenkomst waarbij zij genoemde onroerende goederen vanaf die datum voor 20 jaar en één maand aan haar hebben verhuurd (hierna: „langlopende huurovereenkomst"), en, ten tweede, een huurovereenkomst tot het terugverhuren, voor de duur van twee jaar, van deze onroerende goederen door Shamrock Estates aan verzoekers in het hoofdgeding.

14 Op 3 april 2002 zijn deze beide huurovereenkomsten beëindigd door wederzijdse afstand door huurder en verhuurder, zodat verzoekers in het hoofdgeding weer de volle eigendom van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen verkregen.

15 In mei 2002 hebben verzoekers in het hoofdgeding alle onroerende goederen verkocht aan derden, die de volle eigendom ervan hebben verworven.

16 Blijkens de verwijzingsbeslissing was ingevolge section 4, lid 9, van de btw-wet geen btw verschuldigd over deze verkoop, omdat de betrokken onroerende goederen voordien voorwerp waren geweest van een eerste aan btw onderworpen levering in het kader van de langlopende huurovereenkomst. Volgens de nationale regeling waarop het hoofdgeding betrekking heeft, was alleen de langlopende huurovereenkomst aan btw onderworpen.

17 Bij aanslag van 27 augustus 2004 heeft de belastingdienst van verzoekers in het hoofdgeding btw nageheven over de verkoop van de onroerende goederen in mei 2002. De belastingdienst was immers van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huurovereenkomsten waarin de verhuur en het terughuren van deze onroerende goederen was geregeld, een kunstmatige eerste levering vormden die alleen tot stand was gebracht om te vermijden dat latere verkoop aan btw zou worden onderworpen, zodat met deze levering geen rekening diende te worden gehouden voor de vaststelling van de btw.

18 Verzoekers in het hoofdgeding hebben bij een Appeal Commissioner (inspecteur voor bezwaar in belastingaangelegenheden, Ierland) bezwaar gemaakt tegen deze aanslag van 27 augustus 2004, dat werd afgewezen.

19 Nadat de Circuit Court Cork (gerecht met wisselende zittingsplaatsen, Cork, Ierland) het beroep van verzoekers in het hoofdgeding tegen de afwijzende beslissing van de Appeal Commissioner had verworpen, heeft deze rechterlijke instantie niettemin op verzoek van verzoekers in het hoofdgeding bepaalde rechtsvragen voorgelegd aan de High Court (gerechtshof, Ierland), en zich daarbij gebaseerd op de vaststelling dat de betrokken huurovereenkomsten geen enkele commerciële realiteit hadden en waren gesloten om de btw te verminderen die verschuldigd was in het kader van de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijn onroerende goederen.

20 In antwoord op deze vragen heeft de High Court geoordeeld dat deze huurovereenkomsten geen enkele commerciële realiteit hadden, zodat zij misbruik vormden overeenkomstig het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121; hierna: „arrest Halifax”). Voorts heeft deze rechterlijke instantie overwogen dat het beginsel van het verbod van misbruik, zoals dit voortvloeit uit de rechtspraak die is voortgekomen uit het arrest Halifax, algemene toepassing vindt en vereist dat de nationale rechterlijke instanties de maatregelen die misbruik vormen, herdefiniëren in overeenstemming met de werkelijkheid, zelfs bij gebreke van een nationale wettelijke regeling waarbij dat beginsel is omgezet.

21 Verzoekers in het hoofdgeding hebben bij de Supreme Court (hoogte rechter, Ierland) hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de High Court. Zij betogen dat het beginsel van het verbod van misbruik bij het ontbreken van een nationaal voorschrift waarbij dat beginsel is omgezet, niet aan hen kan worden tegengeworpen om hun het recht op vrijstelling voor de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen, zoals dit voortvloeit uit section 4, lid 9, van de btw-wet, te onthouden. Een dergelijke toepassing van dat beginsel zou afbreuk doen aan de beginselen van rechtszekerheid en van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

22 Zij betogen tevens dat de betrokken transacties geen rechtsmisbruik in de zin van de uit het arrest Halifax voortgekomen rechtspraak van het Hof vormen, omdat deze transacties de bepalingen van de Zesde richtlijn of de nationale bepalingen ter uitvoering van deze richtlijn huns inziens formeel niet in acht hebben genomen, daar die transacties waren gebaseerd op section 4, lid 9, van de btw-wet, die,

nog steeds volgens hen, onverenigbaar is met die richtlijn. Voorts is het met deze transacties nagestreefde doel, namelijk de overdracht, op fiscaal efficiënte wijze, van de onroerende goederen, niet in strijd met de doelen van de Zesde richtlijn. De belastingdienst verzet zich tegen hun redenering.

23 De verwijzende rechter merkt op dat hij gebonden is aan de in punt 19 van dit arrest vermelde vaststellingen van de Circuit Court Cork. Hij preciseert dat de belastingdienst in het kader van het hoofdgeding niet heeft betoogd dat verzoekers in het hoofdgeding fraude hebben gepleegd en niet heeft bewezen dat er nationale voorschriften bestaan op grond waarvan deze dienst transacties die misbruik vormen, buiten beschouwing zou moeten laten.

24 Daarop heeft de Supreme Court (hoogste rechter) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

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

3) Indien het beginsel van misbruik van recht op de transacties van verzoekers van toepassing is, zodat deze transacties geherdefinieerd moeten worden:
   a) wat is dan het juridisch mechanisme voor de beoordeling en de inning van btw over de transacties van verzoekers, nu overeenkomstig het nationale recht de btw niet verschuldigd is en niet kan worden vastgesteld en geïnd; en
   b) hoe moet de nationale rechter een dergelijke btw-plicht opleggen?

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

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

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

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

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

25 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat het, los van een nationale maatregel waarbij daaraan werking wordt gegeven in de nationale rechtsorde, rechtstreeks kan worden toegepast teneinde te weigeren de verkoop van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding vrij te stellen van btw. Daar de transacties die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn verricht voordat het arrest Halifax werd gewezen, vraagt deze rechter zich tevens af of een dergelijke toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik op deze transacties in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, en met name of dat beginsel kan worden geacht inhoudelijk voldoende duidelijk en precies te zijn.

26 Vooraf moet worden vastgesteld dat deze vragen zijn geformuleerd in bewoordingen die duiden op de rechtspraak over de rechtstreekse werking van richtlijnen. Volgens deze rechtspraak kunnen bepalingen die inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, rechtstreeks worden inroepen tegenover de staat, maar kunnen zij uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren opleggen en dus niet als zodanig tegenover een particulier worden ingeroepen voor een nationale rechterlijke instantie (zie in die zin met name arrest van 12 december 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punten 18 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Uit een richtlijn voortvloeiende verplichtingen moeten dus in het nationale recht worden omgezet om rechtstreeks te kunnen worden ingeroepen tegenover een particulier.

27 Daarentegen moet worden opgemerkt dat het beginsel van het verbod van misbruik, zoals dat op btw-gebied wordt toegepast in de uit het arrest Halifax voortgekomen rechtspraak, niet een bij een richtlijn ingesteld voorschrift vormt, maar zijn grondslag vindt in de in punten 68 en 69 van dat arrest aangehaalde vaste rechtspraak, volgens welke, ten eerste, de justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (zie met name arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a., C-367/96, EU:C:1998:222, punt 20; 23 maart 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punt 33, en 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32) en, ten tweede, de Unieregeling niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruik van exporteurs zou dekken (zie in die zin met name arresten van 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punt 21; 3 maart 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punt 21, en 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 51).

28 Hoewel het Hof in de punten 70 en 71 van het arrest Halifax heeft geoordeeld dat het beginsel van het verbod van misbruik ook geldt op het gebied van de btw en daarbij heeft beklemtoond dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd, vloeit daaruit niet voort dat voor de toepassing van dit beginsel op dat gebied vereist is dat het, net zoals de bepalingen van die richtlijn, wordt omgezet.

29 Voorts moet worden beklemtoond, ten eerste, dat de in punt 27 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak is ontwikkeld op verschillende gebieden van he Unierecht, zoals met name het vennootschapsrecht (arresten van 12 mei 1998, Kefalas e.a., C-367/96, EU:C:1998:222, en 23 maart 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), het gemeenschappelijk landbouwbeleid (arresten van 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; 3 maart 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, en 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) en het gebied van de btw (arrest van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Ten tweede blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik op door het Unierecht verleende rechten en voordelen los staat van de vraag of deze rechten en voordelen hun grondslag vinden in de Verdragen (zie, met betrekking tot de fundamentele vrijheden, met name arresten van 3 december 1974, Van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punt 13, en 9 maart 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punt 24), in een verordening (arresten van 6 april 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punten 19 en 20, en 13 maart 2014, SICES e.a., C-155/13, EU:C:2014:145, punten 29 en 30) of in een richtlijn (zie, op btw-gebied, met name arresten van 3 maart 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punt 32; Halifax, punten 68 en 69, en 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 40). Dit beginsel heeft dus niet dezelfde aard als de rechten en voordelen waarop het wordt toegepast.

31 Het beginsel van het verbod van misbruik, zoals dat op btw-gebied wordt toegepast in de rechtspraak die is voortgekomen uit het arrest Halifax, vertoont aldus het algemene karakter dat de algemene beginselen van het Unierecht naar hun aard bezitten (zie naar analogie arrest van 15 oktober 2009, Audiolux e.a., C-101/08, EU:C:2009:626, punt 50).

32 Daarbij komt dat volgens de rechtspraak van het Hof de weigering om een recht of een voordeel toe te kennen wegens misbruik of fraude louter het gevolg is van de vaststelling dat in geval van fraude of rechtsmisbruik de objectieve voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om het gewenste voordeel te verkrijgen, in werkelijkheid niet zijn vervuld en dat voor een dergelijke weigering derhalve geen specifieke rechtsgrondslag nodig is (zie in die zin arresten van 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punt 56; Halifax, punt 93, en 4 juni 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punt 28).

33 Bijgevolg kan het beginsel van het verbod van misbruik worden tegengeworpen aan een belastingplichtige om te weigeren hem dat voordeel, met name van het recht op btw-vrijstelling, toe te kennen, ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking (zie in die zin arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62).

34 Anders dan verzoekers in het hoofdgeding betogen, kan uit de omstandigheid dat de situatie die tot het in het vorige punt genoemde arrest heeft geleid, gevallen van fraude betrof, niet worden afgeleid dat deze rechtspraak uitsluitend van toepassing zou zijn op dergelijke gevallen en niet op gevallen van misbruik. Zoals volgt uit met name de punten 56 en 57 van het arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455), heeft het Hof, om tot de in het vorige punt vermelde vaststelling te komen, zich immers met name gebaseerd op zijn in de punten 27 en 32 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte vaste rechtspraak, die zowel ziet op gevallen van fraude als op situaties die misbruik impliceren.

35 De rechtspraak die verzoekers in het hoofdgeding in hun bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen aanvoeren, kan evenmin afbreuk doen aan de slotsom in punt 33 van het onderhavige arrest.

36 Het Hof heeft immers in de punten 87, 90 en 91 van het arrest Halifax weliswaar geoordeeld dat het, bij gebreke van een bepaling in de Zesde richtlijn over de inning a posteriori van de btw, aan de lidstaten staat om te bepalen onder welke voorwaarden de btw door de schatkist kan worden

nageheven wanneer misbruik is vastgesteld, doch het heeft zich niet uitgelaten over de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik, maar enkel over de procedurevoorschriften voor de btw-naheffing waartoe de nationale autoriteiten zijn gehouden nadat zij overeenkomstig dat beginsel hebben vastgesteld dat er sprake is van misbruik.

37 Ook de arresten van 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), en 12 februari 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), waarop verzoekers in het hoofdgeding zich in deze zelfde context baseren, betreffen, net als de in het vorige punt genoemde rechtspraak die is voortgekomen uit het arrest Halifax, de procedurevoorschriften voor de toepassing van dat beginsel, die betrekking hebben op de bevoegdheid of de verplichting voor de nationale rechter om ambtshalve vast te stellen dat er sprake is van belastingfraude (arrest van 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punt 39) en de mogelijkheid om de toepassing van de nationale voorschriften ter bestrijding van rechtsmisbruik en fraude afhankelijk te stellen van een voorafgaande procedure die er met name door wordt gekenmerkt dat de betrokkene vooraf moet worden gehoord (arrest van 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punt 34).

38 Wat ten slotte het arrest van 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), betreft, volgt uit de punten 38 en 48 ervan dat het Hof zich niet heeft uitgelaten over de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik, maar over de voorwaarden van een specifieke bepaling in een richtlijn op grond waarvan de lidstaten de in die richtlijn voorziene vrijstelling mogen weigeren wanneer de betrokken transactie als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft. Hoewel het Hof in punt 48 van dat arrest de nadruk heeft gelegd op het bestaan van regels van nationaal recht inzake rechtsmisbruik, belastingfraude of -ontwijking die richtlijnconform kunnen worden uitgelegd, betreft deze rechtspraak die bepaling van afgeleid recht en is deze dus niet van toepassing op het algemene beginsel van het verbod van misbruik.

39 De verwijzende rechter vraagt zich tevens af of toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik, zoals dit voortvloeit uit het arrest Halifax, op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties die hebben plaatsgevonden voordat dat arrest werd gewezen, in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

40 Een dergelijke toepassing van het Unierecht is in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen (zie in die zin met name arresten van 22 januari 2015, Balazs, C-401/13 en C-432/13, EU:C:2015:26, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punten 38-40).

41 De uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid aan een voorschrift van het Unierecht geeft, verklaart en preciseert immers, zo nodig, de betekenis en de strekking van dat recht zoals het sinds de datum van inwerkingtreding ervan moet of had moeten worden begrepen en toegepast. Hieruit volgt dat, behoudens in zeer uitzonderlijke omstandigheden, waarvan het bestaan in het onderhavige geval echter niet is aangevoerd, het aldus uitgelegde Unierecht door de rechter ook moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek tot uitlegging wordt beslist, indien voor het overige is voldaan aan de voorwaarden waaronder een geschil over de toepassing van dat recht voor de bevoegde rechterlijke instanties kan worden gebracht (zie met name arresten van 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punt 40).

42 Bovendien moet worden opgemerkt dat het Hof in het arrest Halifax de werking van de uitlegging die het heeft gegeven aan het beginsel van het verbod van misbruik op btw-gebied, niet heeft beperkt in de tijd. Een dergelijke beperking kan slechts worden aangebracht in het arrest waarin de gevraagde uitlegging wordt gegeven. Dit vereiste waarborgt de gelijke behandeling van de lidstaten en de andere justitiabelen ten aanzien van dat recht en voldoet daarmee aan de uit het rechtszekerheidsbeginsel

voortvloeiende vereisten (zie in die zin arresten van 6 maart 2007, Meilicke e.a., C-292/04, EU:C:2007:132, punt 36, en 23 oktober 2012, Nelson e.a., C-581/10 en C-629/10, EU:C:2012:657, punt 91).

43 Wat voorts de vraag betreft of verzoekers in het hoofdgeding zich in het kader van dat geding op het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen kunnen beroepen om de weigering om hun de btw-vrijstelling te verlenen te betwisten, volgt uit vaste rechtspraak dat een belastingplichtige die de voorwaarden voor verkrijging van een recht heeft geschapen middels misbruik of fraude, zich ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik niet op goede gronden op deze beginselen kan beroepen om zich te verzetten tegen de weigering van toekenning van het betrokken recht (zie in die zin arresten van 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 38; Halifax, punt 84, en 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 60).

44 Gelet op het voorgaande dient op de eerste en de tweede vraag te worden geantwoord dat het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat het, los van een nationale maatregel die daaraan werking geeft in de nationale rechtsorde, rechtstreeks kan worden toegepast teneinde te weigeren btw-vrijstelling te verlenen voor de verkoop van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, die heeft plaatsgevonden vóór de uitspraak van het arrest Halifax, zonder dat het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gewettigd vertrouwen zich daartegen verzetten.

Derde vraag

45 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd teneinde, ingeval de transacties die in het hoofdgeding aan de orde zijn ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik moeten worden geherdefinieerd, te bepalen op welke rechtsgrondslag btw kan worden geheven over de transacties die geen misbruik vormen.

46 In herinnering dient te worden gebracht dat, wanneer misbruik is vastgesteld, de in het kader daarvan verrichte transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen. Deze herdefiniëring mag evenwel niet verder gaan dan voor de juiste heffing van de btw en het voorkomen van belastingontwijking nodig is (zie in die zin arrest Halifax, punten 92, 94 en 98, en arrest van 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punten 48 en 52).

47 Uit deze rechtspraak vloeit voort dat de toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik op btw-gebied impliceert, allereerst, dat de situatie wordt bepaald zoals zij zou zijn geweest zonder de transacties die dit misbruik vormen, en, vervolgens, dat deze geherdefinieerde situatie wordt beoordeeld in het licht van de relevante bepalingen van het nationale recht en van de Zesde richtlijn.

48 Aldus verplicht het beginsel van het verbod van misbruik de nationale autoriteiten in wezen de relevante btw-regeling op de betrokken transacties toe te passen en daarbij de transacties die misbruik vormen, buiten beschouwing te laten.

49 In casu zou, ingeval de verwijzende rechter zou vaststellen dat de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkoop van de onroerende goederen, misbruik vormen, de eventuele onderwerping van die verkoop aan btw moeten worden gebaseerd op de relevante bepalingen van de nationale regeling die in een dergelijke onderwerping voorzien. De Zesde richtlijn kan immers uit zichzelf geen verplichtingen opleggen aan een particulier en kan dus als zodanig niet voor een rechterlijke instantie worden ingeroepen tegenover een dergelijke persoon (zie in die zin arrest van 21 september 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50 In dat geval staat het derhalve aan de verwijzende rechter om na te gaan, zoals blijkt uit de door Ierland en de Europese Commissie ter terechtzitting bij het Hof verstrekte overeenstemmende aanwijzingen, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkoop van onroerende goederen onderworpen zou zijn aan btw krachtens section 4, leden 1 en 2, van de btw-wet, welke bepaling aldus de rechtsgrondslag voor de belastingheffing over deze verkoop zou vormen.

51 Bijgevolg dient op de derde vraag te worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in het geval waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik zouden moeten worden geherdefinieerd, over de transacties die geen misbruik vormen btw kan worden geheven op grondslag van de relevante bepalingen van de nationale regeling die in een dergelijke belastingplicht voorzien.

Vierde vraag

52 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat, teneinde op basis van punt 75 van het arrest Halifax te bepalen of het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties er al dan niet in bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen, rekening moet worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkoop van de onroerende goederen, dan wel met het gemeenschappelijke doel van al deze huurovereenkomsten en verkoop.

53 In dit verband moet meteen worden beklemtoond dat, anders dan verzoekers in het hoofdgeding in hun bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen betogen, de uit het arrest Halifax voortgekomen rechtspraak niet vereist dat wordt aangetoond dat het verkrijgen van een belastingvoordeel het enige doel van de betrokken transacties is. Hoewel transacties die uitsluitend een dergelijk doel hebben, aan het uit die rechtspraak voortvloeiende vereiste kunnen voldoen, heeft het Hof in punt 45 van het arrest van 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), gepreciseerd dat dit ook geldt wanneer de verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel van de betrokken transacties is.

54 Wat de beoordeling van dit doel betreft in een situatie in het hoofdgeding, moet worden opgemerkt dat volgens de aanwijzingen in de verwijzingsbeslissing de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties bestaan in verscheidene overeenkomsten die betrekking hebben op dezelfde onroerende goederen en zijn aangegaan tussen verschillende personen, te weten de twee huurovereenkomsten tussen verzoekers in het hoofdgeding en Shamrock Estates alsmede, na de beëindiging van die overeenkomsten, de verkoop van die onroerende goederen aan derden.

55 Uit artikel 2 van de Zesde richtlijn volgt dat elke prestatie normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd (arresten van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14).

56 Wanneer het Hof dient te preciseren welk onderzoek nodig is om te bepalen wat het wezenlijke doel van de betrokken transacties is, houdt het alleen rekening met het doel van de transactie(s) waarvan moet worden beoordeeld of deze misbruik vormen en niet met het doel van de prestaties die wegens bedoelde transacties formeel voldoen aan de voorwaarden voor verkrijging van een belastingvoordeel (zie met name arresten van 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punten 10-15 en 31, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punten 20 en 43-45).

57 Uit de rechtspraak van het Hof volgt tevens dat de toepassing van het beginsel van het verbod van misbruik er alleen toe leidt dat de transacties die misbruik vormen buiten beschouwing worden gelaten, terwijl op de prestaties die geen misbruik vormen de relevante btw-bepalingen moeten worden toegepast (arrest Halifax, punten 94-97). Deze afzonderlijke behandeling van transacties die misbruik vormen, impliceert dat ook het doel ervan afzonderlijk moet worden beoordeeld.

58 Teneinde te bepalen of de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen, hoofdzakelijk tot doel hadden een belastingvoordeel te verkrijgen, moet derhalve specifiek rekening worden gehouden met het doel van deze huurovereenkomsten.

59 Het staat derhalve aan de nationale rechter om, in overeenstemming met de bewijsregels van het nationale recht en voor zover de doeltreffendheid van het Unierecht niet wordt aangetast, na te gaan of in het kader van het hoofdgeding sprake is van de essentiële bestanddelen van misbruik. In zijn prejudiciële beslissing kan het Hof echter in voorkomend geval preciseringen geven om de nationale rechter bij zijn uitlegging te leiden (zie met name arresten Halifax, punten 76 en 77, en 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punt 34).

60 Teneinde de werkelijke inhoud en betekenis van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde huurovereenkomsten te bepalen, kan de verwijzende rechter met name het louter artificiële karakter van deze transacties alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de betrokken ondernemers in aanmerking nemen (zie in die zin arrest Halifax, punten 75 en 81). Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast economische doelen mogelijkerwijs een rol gespeeld (arrest van 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punt 62).

61 In casu hadden de huurovereenkomsten in het hoofdgeding volgens de gegevens in de verwijzingsbeslissing geen enkele commerciële realiteit en zijn zij tussen verzoekers in het hoofdgeding en een met hen verbonden onderneming aangegaan met het doel de btw te verlagen over de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen, die zij voornemens waren op een later tijdstip plaats te laten vinden. Wat de omstandigheid betreft dat met deze huurovereenkomsten werd beoogd, zoals verzoekers in het hoofdgeding voor het Hof hebben betoogd, die verkoop belastingtechnisch zo efficiënt mogelijk uit te voeren, moet worden vastgesteld dat deze doelstelling niet kan worden beschouwd een ander doel te hebben dan het verkrijgen van een belastingvoordeel, aangezien het gewenste effect juist moest worden bereikt door een vermindering van de belastingdruk.

62 Gelet op het voorgaande dient op de vierde vraag te worden geantwoord dat het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat, teneinde op basis van punt 75 van het arrest Halifax te bepalen of het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties al dan niet bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel, afzonderlijk rekening dient te worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen.

Vijfde en zesde vraag

63 De vijfde en de zesde vraag berusten op de premisse dat section 4, lid 9, van de btw-wet onverenigbaar is met de Zesde richtlijn.

64 In dit verband dient in herinnering te worden gebracht dat het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties, wegens het vereiste om tot een voor de nationale rechter nuttige uitlegging van het Unierecht te komen, noodzakelijk is dat deze rechter nauwgezet de vereisten naleeft met betrekking tot de inhoud van een

verzoek om een prejudiciële beslissing, welke vereisten uitdrukkelijk zijn vermeld in artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering, en die de verwijzende rechter wordt geacht te kennen (zie in die zin arresten van 5 juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 27 oktober 2016, Audace e.a., C-114/15, EU:C:2016:813, punt 35).

65 Zo is het onontbeerlijk dat, zoals is bepaald in artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering, de verwijzingsbeslissing zelf de uiteenzetting bevat van de redenen die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht om zich over de uitlegging of de geldigheid van een aantal Unierechtelijke bepalingen vragen te stellen alsook het verband tussen die bepalingen en de op het hoofdgeding toepasselijke nationale wettelijke regeling.

66 Met betrekking tot de vijfde en de zesde vraag voldoet het verzoek om een prejudiciële beslissing niet aan deze vereisten.

67 In de verwijzingsbeslissing zijn immers niet de redenen uiteengezet die de verwijzende rechter ertoe hebben gebracht twijfels te hebben over de verenigbaarheid van section 4, lid 9, van de btw-wet met de Zesde richtlijn, maar zijn enkel de conclusies van partijen in het hoofdgeding daarover vermeld. Met name is daarin niet gepreciseerd welk verband er kan bestaan tussen deze onverenigbaarheid en het hoofdgeding. Aldus maakt de verwijzingsbeslissing niet duidelijk in welk opzicht de eventuele onverenigbaarheid impliceert dat section 4, lid 9, van de btw-wet niet kan worden geacht deze richtlijn om te zetten en kan op basis daarvan niet worden bepaald welke invloed deze vaststelling zou kunnen hebben – nog steeds volgens de verwijzende rechter – op de toepassing van de uit het arrest Halifax voortgekomen rechtspraak inzake het beginsel van het verbod van misbruik.

68 Gelet op het voorgaande moet worden vastgesteld dat de vijfde en de zesde vraag niet-ontvankelijk zijn.

Zevende vraag

69 Met zijn zevende vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat de levering van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding erop neerkomt dat een belastingvoordeel wordt verkregen dat in strijd is met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn.

70 In dit verband moet in herinnering worden gebracht, ten eerste, dat het Hof in punt 74 van het arrest Halifax heeft geoordeeld dat, om te kunnen vaststellen of er sprake is van misbruik op btw-gebied, vereist is dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de Zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, ertoe leiden dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend.

71 Ten tweede stelt artikel 13, B, onder g), van die richtlijn, juncto artikel 4, lid 3, onder a), ervan, de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein waarvoor reeds een „eerste ingebruikneming” heeft plaatsgevonden, vrij. Zoals de advocaat-generaal in punt 88 van zijn conclusie heeft opgemerkt, beoogt het criterium van de „eerste ingebruikneming” onderscheid te maken tussen nieuwe gebouwen, waarvan de bouw en de verhandeling aan btw moeten worden onderworpen, en oude gebouwen. Daartoe bepaalt dat criterium „het tijdstip waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesector terechtkomt, d.w.z. het gebruik van het goed door de eigenaar daarvan of een huurder” (zie het voorstel voor de Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag [COM(73) 950 def., 20 juni 1973]).

72 De bij artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn ingestelde vrijstelling ziet dus op leveringen van onroerende goederen die plaatsvinden nadat deze onroerende goederen daadwerkelijk zijn gebruikt door de eigenaar of de huurder daarvan. De eerste levering van een nieuw onroerend goed aan de eindverbruiker is daarentegen niet vrijgesteld.

73 Hoewel het, zoals in punt 59 van dit arrest in herinnering is gebracht, aan de nationale rechter staat om na te gaan of er in het kader van het hoofdgeding sprake is van een bestanddeel dat misbruik vormt, als bedoeld in punt 70 van dit arrest, moet worden opgemerkt dat het gebruik van een nieuw onroerend goed door de eerste huurder ervan ongetwijfeld, naargelang van de omstandigheden van het betrokken geval, een „eerste ingebruikneming" kan vormen in de zin van artikel 4, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn.

74 Evenwel waren de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nieuwe onroerende goederen volgens de gegevens in de verwijzingsbeslissing het voorwerp geweest van twee huurovereenkomsten. Deze huurovereenkomsten zijn op dezelfde dag gesloten tussen verzoekers in het hoofdgeding en een met hen verbonden onderneming, en zij betroffen de verhuur en het onmiddellijk terughuren van die onroerende goederen. Voorts zijn die huurovereenkomsten minder dan een maand na de sluiting ervan, met onderling goedvinden, beëindigd, voordat verzoekers in het hoofdgeding deze onroerende goederen kort daarna verkochten aan derden. Zoals de advocaat-generaal in punt 94 van zijn conclusie heeft gesteld, blijkt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen vóór de verkoop ervan aan derden nog niet daadwerkelijk waren gebruikt door de eigenaar of de huurder ervan, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

75 Gelet op het voorgaande dient op de zevende vraag te worden geantwoord dat het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat de levering van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, erop neer kan komen dat een belastingvoordeel wordt verkregen dat in strijd is met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn wanneer deze onroerende goederen, vóór de verkoop ervan aan derden, nog niet daadwerkelijk zijn gebruikt door de eigenaar of de huurder ervan. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.

Achtste vraag

76 Met zijn achtste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat het toepassing vindt in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding, die de eventuele btw-vrijstelling voor een transactie inzake de levering van onroerende goederen betreft.

77 In dit verband dient te worden gewezen op het algemene beginsel dat voortvloeit uit artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk btw wordt geheven over elke levering van goederen onder bezwarende titel door een belastingplichtige. Een dergelijke levering die betrekking heeft op onroerende goederen, valt dus in beginsel onder deze belasting.

78 In afwijking van dit beginsel bepaalt artikel 13, B, onder g), van deze richtlijn dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, onder a), van deze richtlijn, te weten andere leveringen dan die welke vóór de eerste ingebruikneming van het gebouw of het betrokken gedeelte van een gebouw zijn verricht.

79 Alleen de eerste levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw is dus in beginsel onderworpen aan btw, met dien verstande dat, teneinde te bepalen wat de eerste levering is, geen rekening dient te worden gehouden met leveringen die zuiver kunstmatig van aard zijn en waarvan het wezenlijke doel de verkrijging van een belastingvoordeel is.

80 Gelet op het voorgaande dient op de achtste vraag te worden geantwoord dat het beginsel van het verbod van misbruik in die zin moet worden uitgelegd dat het toepassing vindt in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding, die de eventuele btw-vrijstelling voor een transactie inzake de levering van onroerende goederen betreft.

Kosten

81 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat het, los van een nationale maatregel die daaraan werking geeft in de nationale rechtsorde, rechtstreeks kan worden toegepast teneinde te weigeren vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde te verlenen voor de verkoop van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, die heeft plaatsgevonden vóór de uitspraak van het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), zonder dat het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gewettigd vertrouwen zich daartegen verzetten.**

2) **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, moet in die zin worden uitgelegd dat in het geval waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties ingevolge het beginsel van het verbod van misbruik zouden moeten worden geherdefinieerd, over de transacties die geen misbruik vormen belasting over de toegevoegde waarde kan worden geheven op grondslag van de relevante bepalingen van de nationale regeling die in een dergelijke belastingplicht voorzien.**

3) **Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat, teneinde op basis van punt 75 van het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121), te bepalen of het wezenlijke doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde transacties al dan niet bestaat in het verkrijgen van een belastingvoordeel, afzonderlijk rekening dient te worden gehouden met het doel van de huurovereenkomsten die voorafgingen aan de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen.**

4) **Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat de levering van onroerende goederen als aan de orde in het hoofdgeding, erop neer kan komen dat een belastingvoordeel wordt verkregen dat in strijd is met het doel van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) wanneer deze onroerende goederen, vóór de verkoop ervan aan derden, nog niet daadwerkelijk zijn gebruikt door de eigenaar of de huurder ervan. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of dit in het hoofdgeding het geval is.**

5) Het beginsel van het verbod van misbruik moet in die zin worden uitgelegd dat het toepassing vindt in een situatie als aan de orde in het hoofdgeding, die de eventuele vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor een transactie inzake de levering van onroerende goederen betreft.

ondertekeningen