



Datum van inontvangstneming : 10/11/2021

Zaak C-519/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

24 augustus 2021

Verwijzende rechter:

Curte de Apel Cluj (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 juni 2021

Verzoekende partij:

ASA

Verwerende partij:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj

In vrijwaring opgeroepen:

BP

MB

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bestuursrechtelijk beroep tot nietigverklaring van een btw-aanslag die is opgelegd na de vaststelling van de verkoop van onroerend goed door natuurlijke personen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van diverse bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 29 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) en van het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van btw-neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel

Prejudiciële vragen

1) Kunnen de btw-richtlijn (2006/[1]12) in het algemeen en de artikelen 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 en 78 ervan in het bijzonder, in een specifieke context als die van het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd [dat]:

wat betreft het intreden van het belastbare feit bij belastbare handelingen inzake de levering van onroerend goed en de wijze van vaststelling van de desbetreffende maatstaf van heffing, de natuurlijke personen die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, *ook de hoedanigheid van belastingplichtige hebben*, aangezien de samenwerkingsovereenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd maar voorafgaand aan de vaststelling van de fiscale bestuurshandelingen aan hen is overgelegd?

2) Kunnen de btw-richtlijn (2006/112) in het algemeen en artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 179 ervan in het bijzonder, alsmede de beginselen van evenredigheid en neutraliteit, in een specifieke context als die van het hoofdgeding aldus worden uitgelegd dat:

a) de mogelijkheid om een belastingplichtige het recht op aftrek toe te kennen wordt erkend indien hij *niet* de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is en niet *persoonlijk de voorbelasting* heeft voldaan over voor belastbare handelingen gebruikte goederen en diensten, en de voorbelasting is verschuldigd/voldaan door natuurlijke personen *van wie niet is vastgesteld dat zij de hoedanigheid van belastingplichtige hebben*, maar die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, aangezien de samenwerkingsovereenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd?

b) de mogelijkheid om een belastingplichtige het recht op aftrek toe te kennen, in een specifieke context als die van het hoofdgeding wordt erkend indien hij *niet* de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is en niet *persoonlijk de voorbelasting* heeft voldaan over voor belastbare handelingen gebruikte goederen en diensten, en de voorbelasting is verschuldigd/voldaan door een natuurlijke persoon *van wie is vastgesteld dat hij de hoedanigheid van belastingplichtige heeft*, die partij is bij een overeenkomst inzake een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid en die, tezamen met de belastingplichtige, zijn recht op aftrek ook wil of kon uitoefenen, en laatstgenoemden gehouden zijn tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen die zij hadden moeten innen, aangezien de overeenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd?

3) Indien het antwoord ontkennend luidt en/of mede in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel:

kan de belastingplichtige op wie de verplichting rust om de btw en de daarmee gepaard gaande lasten te betalen, *zich verhalen op natuurlijke personen van wie niet is vastgesteld dat zij de hoedanigheid van belastingplichtige hebben* en die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, aangezien de overeenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd, *teneinde het aandeel in de winstverdeling dat die personen uit hoofde van de samenwerkingsovereenkomst toekomt, te verkrijgen met het oog op zijn verplichting om de btw en de daarmee gepaard gaande lasten te betalen?*

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak van het Hof

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14) (hierna: „btw-richtlijn”), met name de artikelen 2, 9, 11, 12, 14, 62, 63, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179, 213

Arresten van het Hof: C-368/09, Pannon Gép Centrum; C-280/10, Polski Trawertyn; C-85/11, Commissie/Ierland; C-324/11, ██████ C-271/12, Petroma Transports e.a.; C-424/12, Fatorie; C-183/14, ██████ ██████ en C-664/16, ██████

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek), bekendgemaakt in Monitorul Oficial nr. 927 van 23 december 2003, zoals gewijzigd en aangevuld, in de versie die van toepassing was in de referentieperiode (hierna: „Codul fiscal”)

„**Artikel 86** – Regels inzake samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid

[...]

(2) Binnen elk volgens de wet opgericht samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid zijn de vennoten gehouden om bij aanvang van de activiteit schriftelijke samenwerkingsovereenkomsten te sluiten, die met name gegevens bevatten over:

a) de overeenkomstsluitende partijen;

- b) het werkterrein en de zetel van het samenwerkingsverband;
- c) de bijdrage van de vennoten in de vorm van goederen en rechten;
- d) het procentuele aandeel van elke vennoot in de opbrengsten of verliezen van het samenwerkingsverband in verhouding tot de bijdrage van elk van hen;
- e) de benoeming van de vennoot die verantwoordelijk is voor de nakoming van de verplichtingen van het samenwerkingsverband jegens de overheid;
- f) de voorwaarden voor de opheffing van het samenwerkingsverband. De in de samenwerkingsovereenkomst vermelde bijdragen van de vennoten worden niet als inkomsten van het samenwerkingsverband beschouwd. De samenwerkingsovereenkomst wordt binnen 15 dagen na de sluiting ervan bij de bevoegde belastingautoriteit geregistreerd. De belastingautoriteit heeft het recht de registratie van overeenkomsten te weigeren indien deze niet de overeenkomstig dit lid vereiste gegevens bevatten.

[...]

(5) De jaarlijkse opbrengst/het jaarlijkse verlies van het samenwerkingsverband wordt onder de vennoten verdeeld naar rato van het deelnemingspercentage dat overeenkomt met hun bijdrage, overeenkomstig de samenwerkingsovereenkomst.

(6) De fiscale behandeling van de inkomsten van het samenwerkingsverband wordt, anders dan bij samenwerkingsverbanden met een rechtspersoon, op dezelfde wijze vastgesteld als voor de inkomstencategorie waarin de inkomsten worden ingedeeld.

(7) De winst/inkomsten van een natuurlijke persoon die voortvloeit/voortvloeien uit een samenwerkingsverband met een Roemeense rechtspersoon, micro-onderneming zonder rechtspersoonlijkheid, die wordt/worden vastgesteld overeenkomstig de regels van titel IV, wordt/worden voor de belasting van de natuurlijke persoon gelijkgesteld met de inkomsten uit zelfstandige arbeid, waarvan de verplichte bijdragen worden afgetrokken om tot het netto-inkomen te komen.

[...]

Titel VI – Belasting over de toegevoegde waarde

Artikel 125

De belasting over de toegevoegde waarde is een indirecte belasting die aan de schatkist verschuldigd is en wordt geheven krachtens de onderhavige titel.

Artikel 125¹

(1) Voor de toepassing van de onderhavige titel wordt onder de volgende termen en uitdrukkingen verstaan:

[...]

5. ‚maatstaf van heffing’: de tegenprestatie voor belastbare goederenleveringen of diensten, belastbare invoerhandelingen of belastbare intracommunautaire verwervingen, vastgesteld overeenkomstig hoofdstuk VII;

[...]

18. ‚belastingplichtige’: zoals gedefinieerd in artikel 127, lid 1. Het is een natuurlijke persoon, groep personen, overheidsinstelling, rechtspersoon of andere entiteit die een economische activiteit kan verrichten;

[...]

20. ‚niet-belastingplichtige’: een persoon die niet voldoet aan de in artikel 127, lid 1, gestelde voorwaarden om als een belastingplichtige te worden beschouwd;

[...]

Artikel 126 – Belastbare handelingen

(1) Voor belastingdoeleinden zijn handelingen in Roemenië belastbaar mits zij de volgende cumulatieve voorwaarden vervullen:

a) het betreft handelingen die, in de zin van de artikelen 128 tot en met 130, leveringen van goederen of diensten of daaraan gelijkgestelde handelingen vormen waarover btw wordt geheven en die onder bezwarende titel worden verricht;

b) overeenkomstig de artikelen 132 en 133 wordt Roemenië beschouwd als plaats waar de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht;

c) de goederenlevering of dienst wordt verricht door een belastingplichtige zoals gedefinieerd in artikel 127, lid 1, die als zodanig handelt;

d) de goederenlevering of dienst houdt verband met een van de in artikel 127, lid 2, bedoelde economische activiteiten;

[...]

Artikel 127 – Belastingplichtigen en economische activiteit

(1) Als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 bedoelde economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

(2) Voor de toepassing van deze titel worden als economische activiteit beschouwd alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]

(8) Onder de voorwaarden en binnen de grenzen van de regels wordt een in Roemenië gevestigde groep van belastingplichtigen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch nauwe organisatorische, financiële en economische banden met elkaar onderhouden, als één belastingplichtige beschouwd.

(9) De vennoot of partner van een samenwerkingsverband of organisatie zonder rechtspersoonlijkheid wordt als afzonderlijke belastingplichtige beschouwd voor de economische activiteiten die niet voor rekening van dat samenwerkingsverband of die organisatie worden verricht.

(10) Stille vennootschappen leiden niet tot het bestaan van een afzonderlijke belastingplichtige. Samenwerkingsverbanden als een joint venture of een consortium alsook andere samenwerkingsvormen met een commercieel oogmerk, die geen rechtspersoonlijkheid hebben en volgens de wet zijn opgericht, worden beschouwd als stille vennootschappen.

[...]

Artikel 128 – Levering van goederen

(1) Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken.

(2) Wanneer een belastingplichtige, handelend op eigen naam maar voor rekening van een ander, als tussenpersoon optreedt bij een levering van goederen, wordt hij geacht deze goederen zelf te hebben verworven en geleverd, onder de in de wet bepaalde voorwaarden.

[...]

Artikel 134 – Belastbaar feit en verschuldigdheid – Definities

(1) Onder ‚belastbaar feit’ wordt verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden die vereist zijn voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld.

(2) De belasting wordt geacht verschuldigd te zijn op de dag waarop de schatkist krachtens de wet bevoegd is de belasting van de belastingplichtige te vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

(3) De belasting wordt geacht opeisbaar te zijn op de dag waarop de belastingplichtige krachtens artikel 157, lid 1, gehouden is de belasting aan de schatkist af te dragen. Deze dag is tevens het tijdstip waarop de vertragingsrente voor de niet-afdracht van de belasting begint te lopen.

[...]

Artikel 134¹ – Belastbaar feit voor goederenleveringen en diensten

(1) Het belastbare feit vindt plaats op de datum waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht, behoudens de in dit hoofdstuk genoemde uitzonderingen.

[...]

(3) Het belastbare feit voor de levering van onroerend goed vindt plaats op het tijdstip waarop de wettelijke formaliteiten voor de overdracht van het eigendomsrecht van de verkoper aan de koper zijn vervuld.

[...]

Artikel 134² – Verschuldigdheid voor goederenleveringen en diensten

(1) De belasting is verschuldigd op de datum waarop het belastbare feit plaatsvindt.

(2) In afwijking van lid 1 is de belasting verschuldigd:

a) op de datum van uitreiking van een factuur, vóór de datum waarop het belastbare feit plaatsvindt;

b) op de datum van ontvangst van de vooruitbetaling, voor voorschotten die zijn betaald vóór de datum waarop het belastbare feit plaatsvindt. Van deze bepalingen zijn uitgezonderd vooruitbetalingen van invoer en van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, alsook vooruitbetalingen voor vrijgestelde of niet-belastbare handelingen. De vooruitbetalingen komen overeen met de gedeeltelijke of volledige betaling van de tegenwaarde van de goederen en diensten vóór de datum van de goederenlevering of dienst;

[...]

Artikel 137 – Maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten binnen het nationale grondgebied

(1) De maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde wordt gevormd:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld onder b) en c);
c): alles wat de leverancier of dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet

verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.

[...]

(2) In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen en heffingen, tenzij de wet anders bepaalt, behoudens de belasting over de toegevoegde waarde;

b) bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier/dienstverrichter aan de afnemer in rekening brengt. De kosten die de leverancier of dienstverrichter aan de afnemer heeft gefactureerd, die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld en verbonden zijn met de betrokken goederenlevering of dienst, worden als bijkomende kosten beschouwd.

[...]

Hoofdstuk 145 – Omvang van het recht op aftrek

(1) Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt.

(2) Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over aankopen indien deze aankopen bestemd zijn om te worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belaste handelingen;

[...]

(4) Onder de in de regels vastgestelde voorwaarden heeft een belastingplichtige recht op aftrek van de belasting over aankopen die hij heeft gedaan alvorens hij overeenkomstig artikel 153 voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

Artikel 146 – Voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek

(1) Om het recht op belastingaftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de belasting die is verschuldigd of is voldaan met betrekking tot goederen die hem zijn geleverd of zullen worden geleverd of diensten die voor hem zijn verricht of zullen worden verricht, beschikken over een factuur die de in artikel 155, lid 5, bedoelde informatie bevat;

b) voor de belasting met betrekking tot goederen die hem zijn geleverd of zullen worden geleverd of diensten die voor hem zijn verricht of zullen worden

verricht, maar waarvoor hij overeenkomstig artikel 150, lid 1, onder b) tot en met g), de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is:

1. beschikken over een factuur die de in artikel 155, lid 5, bedoelde informatie bevat, of over de in artikel 155¹, lid 1, bedoelde documenten; en
2. de belasting registreren als geïnde belasting in de aangifte van het belastingtijdvak waarin de belasting verschuldigd wordt;

[...]

Artikel 147¹ – Uitoefening van het recht op aftrek via belastingaangifte

(1) Elke overeenkomstig artikel 153 voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige heeft het recht om van het volledige bedrag van de in een bepaald belastingtijdvak geheven belasting het totale bedrag van de belasting af te trekken waarvoor in datzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en kan worden uitgeoefend krachtens de artikelen 145 tot en met 147.

(2) Indien in het belastingtijdvak waarop de aangifte betrekking heeft, niet is voldaan aan de voorwaarden en formaliteiten voor de uitoefening van het recht op aftrek of indien de in artikel 146 bedoelde bewijsstukken niet werden ingediend, kan de belastingplichtige het recht op aftrek uitoefenen in de aangifte van het belastingtijdvak waarin aan die voorwaarden en formaliteiten is voldaan of in een latere aangifte, maar niet voor meer dan vijf opeenvolgende jaren, te rekenen vanaf 1 januari van het jaar volgend op dat waarin het recht op aftrek is ontstaan.

(3) Voor het geval dat het recht op aftrek meer dan drie opeenvolgende jaren wordt uitgeoefend na het jaar waarin dit recht is ontstaan, zullen de voor de toepassing van lid 2 noodzakelijke voorwaarden bij regeling worden vastgelegd.

(4) Het recht op aftrek wordt ook uitgeoefend wanneer er geen belasting is geheven of wanneer de in aftrek te brengen belasting hoger is dan de belasting die is geheven over het in de leden 1 en 2 bedoelde belastingtijdvak.

[...]

Artikel 153 – Registratie van btw-plichtigen

(1) De belastingplichtige die overeenkomstig artikel 125¹, lid 2, onder b), in Roemenië is gevestigd en die een economische activiteit verricht of voornemens is een economische activiteit te verrichten die met btw belastbare en/of van btw vrijgestelde handelingen met recht op aftrek behelst, is gehouden bij de bevoegde belastingautoriteit een verzoek tot registratie als btw-plichtige in te dienen [...].

[...]

(6) De bevoegde belastingorganen schrijven in overeenstemming met dit artikel alle personen voor de btw in die overeenkomstig de bepalingen van deze titel zijn gehouden krachtens lid 1, 2, 4 of 5 een verzoek tot registratie in te dienen.

(7) Indien de persoon die gehouden is zich krachtens lid 1, 2, 4 of 5 te laten registreren, daartoe geen verzoek indient, registreren de bevoegde belastingautoriteiten die persoon ambtshalve.

[...]

Artikel 156 – Registratie van transacties

(1) In Roemenië gevestigde belastingplichtigen moeten alle transacties die zij in het kader van hun economische activiteit verrichten, nauwkeurig en volledig registreren.

[...]

(5) Voor stille vennootschappen die geen belastingplichtige zijn, rusten de wettelijke rechten en verplichtingen inzake de belasting op de vennoot die de inkomsten en uitgaven registreert overeenkomstig de tussen partijen gesloten overeenkomst.”

2. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii [nr.] 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 betreffende uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek), bekendgemaakt in Monitorul Oficial al României, deel I, nr. 112, van 6 februari 2004, zoals gewijzigd en aangevuld, in de versie die van toepassing was in de referentieperiode

„Toepassing van artikel 86, lid 2, van Codul fiscal

Punt 184 De verplichting tot het sluiten en registreren van een samenwerkingsovereenkomst geldt zowel voor samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid waarvan de oprichting en werking onder bijzondere regelingen vallen, te weten familievennootschappen, poliklinieken, medische groepspraktijken, artsenvennootschappen, groepspraktijken van advocaten, advocatenvennootschappen, geassocieerde notarissen en volgens de wet opgerichte stille vennootschappen, als voor elk samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid dat op grond van Codul civil (burgerlijk wetboek) is opgericht.”

Punt 45 tot uitvoering van artikel 145 van Codul fiscal

„(1) Overeenkomstig artikel 145, lid 4, van Codul fiscal heeft elke belastingplichtige recht op aftrek van de belasting vanaf het tijdstip dat hij voornemens is een economische activiteit te verrichten [...]. Het voornemen van

de belastingplichtige moet worden vastgesteld op basis van objectieve gegevens, zoals het feit dat hij uitgaven en/of voorbereidende investeringen begint te doen die noodzakelijk zijn om die economische activiteit op te starten. [...]

(2) Om het in lid 1 bedoelde recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

a) de goederen zijn bestemd om te worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat;

b) de belastingplichtige is in het bezit van een factuur of een ander wettelijk erkend document waaruit het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de verworven goederen blijkt;

c) het in artikel 147¹, lid 2, van Codul fiscal bedoelde tijdvak wordt niet overschreden.”

Punt 46 tot uitvoering van artikel 146 van Codul fiscal

„(1) De belastingaftrek wordt alleen toegestaan op basis van het originele exemplaar van de documenten bedoeld in artikel 146, lid 1, van Codul fiscal of andere documenten die minstens de informatie bevatten in de zin van artikel 155, lid 5, van Codul fiscal, met uitzondering van vereenvoudigde facturen in de zin van punt 78. [...]

Punt 48 tot uitvoering van artikel 147¹ van Codul fiscal

„Overeenkomstig artikel 147¹, lid 3, van Codul fiscal verzoekt de belastingplichtige bij aangetekende brief, vergezeld van de originele facturen of andere bewijzen van het recht op aftrek, om aftrek bij de bevoegde belastingautoriteiten, die binnen 30 werkdagen na de datum van de aangetekende brief op het verzoek reageren. De belastingplichtige oefent het recht op aftrek uit in de in artikel 156² van Codul fiscal bedoelde aangifte van het belastingtijdvak waarin hij van de bevoegde belastingautoriteit toestemming heeft gekregen om de belasting af te trekken.

[...]”

Punt 66 tot uitvoering van artikel 153 van Codul fiscal

„(1) Indien een persoon gehouden is een verzoek tot registratie in te dienen onder de voorwaarden van artikel 153, lid 1, 2, 4, 5 of 7, van Codul fiscal, wordt zijn registratie als geldig beschouwd met ingang van:

[...]

d) de eerste dag van de maand volgend op die van de kennisgeving van de bestuurshandeling betreffende de registratie aan de belastingplichtige, in het in artikel 153, lid 7, van Codul fiscal bedoelde geval.

[...]

(2) Overeenkomstig artikel 153, lid 1, van Codul fiscal wordt de economische activiteit geacht een aanvang te hebben genomen op het tijdstip waarop de persoon zich heeft voorgenomen een dergelijke activiteit te verrichten. Het voornemen van de persoon moet worden vastgesteld op basis van objectieve gegevens, zoals het feit dat hij is begonnen uitgaven en/of voorbereidende investeringen te doen die noodzakelijk zijn om de economische activiteit op te starten.

[...]”

3. Codul de procedură fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (wetboek fiscaal procesrecht, regeringsbesluit nr. 92/2003), bekendgemaakt in Monitorul Oficial nr. 513 van 31 juli 2007, in de versie die van toepassing was in de referentieperiode

„[...]

Artikel 17 – Partijen bij de fiscaalrechtelijke rechtsverhouding

[...]

(2) De belastingplichtige is een natuurlijke persoon, rechtspersoon of andere entiteit zonder rechtspersoonlijkheid die onder de bij wet bepaalde voorwaarden gehouden is tot betaling van belastingen, heffingen, bijdragen en andere bedragen die aan de geconsolideerde algemene begroting zijn verschuldigd.

[...]

Artikel 91 – Voorwerp, termijn en aanvangsdatum van de verjaringstermijn van het recht om belastingverplichtingen vast te stellen

(1) Het recht van de belastingautoriteit om belastingverplichtingen vast te stellen verjaart na vijf jaar, tenzij de wet anders bepaalt.

(2) De verjaringstermijn van het recht als bedoeld in lid 1 gaat in op 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin overeenkomstig artikel 23 de belastingschuld is ontstaan, tenzij de wet anders bepaalt.

(3) Het recht om belastingverplichtingen vast te stellen verjaart na tien jaar indien deze zijn terug te voeren op strafbaar gedrag.

(4) De in lid 3 bedoelde termijn gaat in op de dag waarop de handeling plaatsvond die een inbreuk vormt en als zodanig bij onherroepelijke rechterlijke beslissing is bestraft.”

4. Codul civil (burgerlijk wetboek) van 26 november 1864, bekendgemaakt in Monitorul Oficial nr. 271/04.12.1864, in de versie die van toepassing was in de

referentieperiode – artikel 1171, artikel 1173, eerste alinea, artikel 1174, artikel 1175 (authentieke akte), artikel 1294 (verkoop), artikel 1532 en artikel 1546 (mandaat)

5. Codul de procedură civilă (wetboek van burgerlijke rechtsvordering), bekendgemaakt in Monitorul Oficial nr. 45 van 24 februari 1948

„[...]”

Artikel 60

(1) De partij kan een andere persoon in vrijwaring oproepen, tegen wie zij gerechtelijke stappen kan ondernemen indien de oproeping in vrijwaring of het beroep tot schadevergoeding zonder resultaat blijft.

[...]”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Op 14 november 2006 hebben verzoekster en haar zus PP, die elk voor de helft eigenaar zijn van een perceel grond met een oppervlakte van 5 448 m², een samenwerkingsovereenkomst gesloten met de vennoten BP en MB, natuurlijke personen, met het oog op de bouw van een onroerendgoedcomplex bestaande uit voor de verkoop bestemde appartementen.
- 2 In de samenwerkingsovereenkomst werd bepaald dat de twee eigenaren de grond ter beschikking zouden stellen, terwijl de vennoten BP en MB het bouw materiaal zouden leveren en de bouwkosten zouden dragen. Voorts werden de beslissingen inzake het ontwerp, het verkrijgen van de nodige vergunningen en alle vereiste administratieve documenten, het vervullen van alle formaliteiten, de werkwijze voor de inschrijving van het onroerend goed en de daarin aanwezige appartementen in het kadaster en de verkoop van de appartementen in de op te richten flatgebouwen aan natuurlijke of rechtspersonen in onderlinge overeenstemming genomen door de vier geassocieerde partijen. De investeringen zouden worden terugverdiend met de verkoop van de appartementen, en elk ontvangen bedrag zou worden verdeeld in een verhouding van 40 % over verzoekster en PP, met het oog op de waarde van de grond, en 60 % over BP en MB, wegens de kosten van de bouw van het onroerend goed. Na terugbetaling van de investeringen zou de winst worden verdeeld naar rato van het deelnemingspercentage van elke vennoot, namelijk: verzoekster en PP elk 16,67 %, BP 33 % en MB 33 %. De partijen hebben geen beherende vennoot aangewezen en hebben de overeenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten geregistreerd.
- 3 Op dit perceel grond is een complex van acht gebouwen met 56 appartementen neergezet. Voor de bouw van het onroerendgoedcomplex zijn goederen en diensten verworven en btw-facturen uitgereikt op naam van de vennoten BP, MB

en PP. Verzoekster heeft elektriciteitsfacturen overgelegd die op haar naam zijn uitgereikt en door BP zijn betaald.

- 4 Na een belastingcontrole door verweersters vertegenwoordigers stelden de inspectieorganen vast dat er 53 appartementen waren verkocht, waarvan 13 appartementen volledig eigendom van verzoekster waren en op eigen naam waren verkocht, 14 appartementen volledig eigendom van PP waren en op eigen naam waren verkocht en 26 appartementen voor gelijke delen eigendom van verzoekster en PP waren en door hen samen waren verkocht. In de bij notariële akte opgemaakte koopovereenkomsten staan enkel verzoekster en PP als eigenaars van de verkochte appartementen vermeld. In die overeenkomsten wordt nergens verwezen naar de samenwerkingsovereenkomst, naar de vennoten BP en MB of naar de btw. Wel wordt gespecificeerd dat de aangegeven verkoopprijs de werkelijke prijs is, dat deze in onderling overleg tussen de overeenkomstsluitende partijen is vastgesteld en dat de verkopers de prijs volledig hebben ontvangen alvorens de overeenkomst werd ondertekend.
- 5 De inspectieorganen waren van mening dat de verkoop van de appartementen een belastbare handeling was en namen ter vaststelling van het plafond voor btw-vrijstelling het standpunt in – aangezien een deel van de verkochte goederen gezamenlijk eigendom was – dat deze activiteit was verricht door een belastingplichtige in de vorm van een samenwerkingsverband met een commercieel oogmerk, zonder rechtspersoonlijkheid, overeenkomstig artikel 125¹, lid 1, punt 18, van Codul fiscal. Zij stelden vast dat de inkomsten van verzoekster en vennoot PP het plafond voor btw-vrijstelling hadden overschreden en dat verzoekster vanaf 1 juli 2008 als btw-plichtige had moeten zijn geregistreerd.
- 6 Op basis van het rapport van de belastinginspectie is vastgesteld dat verzoekster voor de verkoop van appartementen na 1 juli 2008 een bedrag van 2 827 830 Roemeense leu (RON) heeft ontvangen. Bij de belastingaanslag van 2011 is haar een fiscale last van in totaal **1 019 556 RON** opgelegd, bestaande uit: a) **537 287 RON** aan btw, b) **401 676 RON** aan btw-rente, en c) **80 593 RON** als boete wegens achterstallige btw-betalingen. De zus van verzoekster, vennoot PP, kreeg ook een belastingaanslag opgelegd, waartegen een ander beroep is ingesteld.
- 7 Verzoekster heeft bezwaar gemaakt tegen de aanslag van 2011, en nadat dit bezwaar was verworpen heeft zij beroep ingesteld bij de bestuursrechter. Verzoeksters materiële grieven tegen de aanslag betroffen onder meer haar hoedanigheid van belastingplichtige, de wijze van berekening van de verschuldigde btw, het recht op aftrek en de evenredigheid van de bijkomende fiscale verplichtingen. Verzoekster heeft tevens de vennoten BP en MB in vrijwaring opgeroepen, met het verzoek om – indien wordt bevestigd dat zij de in de aanslag vastgestelde belastingsschuld moet voldoen – hen te veroordelen tot betaling van een bedrag van 679 703,99 RON, dat overeenkomt met $\frac{2}{3}$ van het bedrag van deze aanslag.

- 8 De zaak bevindt zich thans in de derde fase van de procedure, aangezien het in eerste aanleg gewezen vonnis is aangevochten bij de Înalta Curte de Casație și Justiție (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië), die dat beroep heeft toegewezen, het bestreden vonnis heeft vernietigd en de zaak tweemaal voor heronderzoek heeft terugverwezen. Het merendeel van verzoeksters grieven, waaronder die met betrekking tot haar hoedanigheid van belastingplichtige, is bij definitieve beslissing aanvaard.
- 9 In dit stadium moet de verwijzende rechter volgens hetgeen door de Înalta Curte de Casație și Justiție is vastgesteld, ten gronde uitspraak doen over de oproeping in vrijwaring, het recht van verzoekster op btw-aftrek opnieuw onderzoeken en de relevantie van de samenwerkingsovereenkomst in dit verband verduidelijken. De Înalta Curte de Casație și Justiție heeft geoordeeld dat de rechter in eerste aanleg het voorwerp van de oproeping in vrijwaring onjuist heeft beoordeeld, aangezien verzoekster zich had beroepen op het bestaan van een schadevergoedingsplicht omdat de in vrijwaring opgeroepen personen $\frac{2}{3}$ van de opbrengst van de verrichte activiteit hadden verkregen, en niet op het bestaan van een verplichting voor de twee in vrijwaring opgeroepen personen jegens het belastingorgaan – welke verplichting zou hebben geleid tot een verlaging van het bedrag van de door verzoekster verschuldigde belasting zoals vastgesteld in de in het geding zijnde belastingaanslag.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Wat de oproeping in vrijwaring betreft, betoogt verzoekster in wezen dat zij de samenwerkingsovereenkomst bij aanvang van de belastingcontrole aan de belastingautoriteiten heeft overgelegd en dat – ofschoon de vennoten BP en MB de boekhouding voerden, overeenkomsten met de kopers hebben gesloten, zorg droegen voor de promotie en de publiciteit alsook de behaalde winst incasseerden – de belastingautoriteiten uitsluitend haar en vennoot PP de betalingsverplichtingen hebben opgelegd voor alle met de verkoopprijzen van de appartementen overeenkomende bedragen. Gelet op de bepalingen van de samenwerkingsovereenkomst is verzoekster echter van mening dat ook de belastingverplichtingen naar evenredigheid moeten worden gedragen (het deelnemingspercentage van de vennoten BP en MB bedraagt 33 % voor elk van beiden, terwijl dat van verzoekster ASA en vennoot PP voor elk van beiden 16,67 % is). Wat het recht op aftrek betreft, zij opgemerkt dat dit kan tevens worden uitgeoefend voor kosten die vóór aanvang van de economische activiteit zijn gemaakt en voor kosten die door de vennoten zijn gemaakt.
- 11 Verweerster verklaart dat zij de samenwerkingsovereenkomst in aanmerking heeft genomen, maar dat uit de bij notariële akte gesloten koopovereenkomsten blijkt dat verzoekster en PP de eigenaars van het onroerend goed zijn, dat wil zeggen de personen die inkomsten hebben verkregen uit de verkoop ervan, en dat in de koopovereenkomsten nergens melding wordt gemaakt van de vennoten BP en MB. Wat het recht op aftrek betreft, heeft verweerster erop gewezen dat

verzoekster wettelijk verplicht was zich als btw-plichtige te laten registreren en dat zij de artikelen 145 en 146 van Codul fiscal diende na te leven.

- 12 De in vrijwaring opgeroepen vennoten BP en MB betogen dat alleen verzoekster en vennoot PP eigenaar van de grond en de verkochte appartementen waren en inkomsten hebben verkregen uit de verkoop ervan. Bijgevolg hebben zijzelf niet de hoedanigheid van belastingplichtige en kunnen zij niet worden verplicht een deel van een belastingschuld te betalen die niet ten aanzien van hen is vastgesteld. Bovendien is de samenwerkingsovereenkomst ook een civielrechtelijke overeenkomst, waarop Codul fiscal niet van toepassing is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

Eerste prejudiciële vraag

- 13 De verwijzende rechter merkt op dat de belastingautoriteiten de samenwerkingsovereenkomst als uitgangspunt hebben genomen om te oordelen dat de economische activiteit werd verricht door een belastingplichtige in de vorm van een samenwerkingsverband met een commercieel oogmerk, zonder rechtspersoonlijkheid, maar dat zij de vennoten BP en MB op het tijdstip van de belastingheffing niet als partijen bij de fiscale rechtsverhouding hebben aangemerkt en hun geen btw-aanslagen hebben opgelegd met betrekking tot de levering van onroerend goed.
- 14 *In een eerste scenario* kan worden geoordeeld dat de natuurlijke personen die partij zijn bij een samenwerkingsovereenkomst en geen eigenaar of verkoper van de appartementen zijn, oftewel BP en MB, niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn. In dit verband heeft de verwijzende rechter toepassing gegeven aan artikel 128, artikel 134¹, lid 3, en artikel 137, lid 1, van Codul fiscal, die overeenkomen met de artikelen 2, 63 en 73 van de btw-richtlijn, volgens welke het belastbare feit voor de levering van onroerend goed bestaat in de overdracht van het eigendomsrecht van de eigenaar-verkoper aan de koper, en de maatstaf van heffing wordt gevormd door de werkelijk ontvangen tegenprestatie.
- 15 De bij notariële akte gesloten koopovereenkomsten, waarin verzoekster wordt genoemd als eigenaar van de verkochte goederen en waarin is bepaald dat de prijs deel is gaan uitmaken van verzoeksters vermogen – en waarin niet wordt verwezen naar het bestaan van de samenwerkingsovereenkomst – kunnen erga omnes worden tegengeworpen. De bijdrage van de vennoten aan de uitvoering van de bouwwerkzaamheden en het mandaat dat verzoekster aan de andere vennoten heeft gegeven om de koop te sluiten, zijn dan irrelevant.
- 16 *In een tweede scenario* kan het feit dat de belastingautoriteiten de samenwerkingsovereenkomst niet in aanmerking hebben genomen, hoewel deze hun bij aanvang van de controle is overgelegd en zij het bestaan ervan hebben erkend, ertoe leiden dat er een fiscale situatie wordt vastgesteld die niet met de

werkelijkheid overeenstemt, en dat de leden van het samenwerkingsverband selectief worden belast. De samenwerkingsovereenkomst voldoet weliswaar niet volledig aan artikel 86 van Codul fiscal wat betreft de vermelding van de zetel van het samenwerkingsverband, de benoeming van een vennoot die verantwoordelijk is voor de nakoming van de verplichtingen van het samenwerkingsverband jegens de overheid en de inschrijving bij de bevoegde belastingautoriteit, maar deze tekortkomingen lijken betrekking te hebben op formele, niet-materiële vereisten van het samenwerkingsverband.

- 17 Het verband tussen de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn lijkt het mogelijk te maken dat personen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als groep beantwoorden aan de definitie van één belastingplichtige of btw-groep, ook wanneer die groep personen omvat die geen belastingplichtige zijn. Gelet op de taken van de vennoten BP en MB in het kader van de samenwerkingsovereenkomst, op het feit dat uit de facturen voor de aankoop van materialen en diensten die noodzakelijk waren voor de bouw van het onroerendgoedcomplex kan worden opgemaakt dat de meeste materialen en diensten door hen zijn verworven, en op hun aandeel in de samenwerkingsovereenkomst, kan worden geoordeeld dat ook zij als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt, aangezien een particulier die goederen verwerft om een economische activiteit te verrichten handelt als belastingplichtige.
- 18 Volgens de verwijzende rechter gaat het uitsluitend belasten van verzoekster en vennoot PP, gelet op de tweede alinea van artikel 11 van de btw-richtlijn, verder dan noodzakelijk is om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, aangezien dit ook kan leiden tot het verlies van de geïnde btw in geval van insolventie van een van de als belastingplichtige aangemerkte personen.

Tweede prejudiciële vraag

- 19 *In een eerste scenario*, wat de omvang van het recht op aftrek van verzoekster betreft, mag verzoekster, gelet op het beginsel van neutraliteit van de btw, het recht op aftrek voor de btw over de in het kader van het samenwerkingsverband gedane investeringen, daaronder begrepen de btw op de aan de vennoten BP, MB en PP uitgereikte btw-facturen, niet zomaar worden geweigerd om de enkele reden dat zij niet de tot voldoening van de belasting gehouden persoon was en niet persoonlijk de voorbelasting heeft voldaan over de voor de belaste handelingen gebruikte goederen en diensten. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) in de zaken Faxworld (C-137/02) en Polski Trawertyn (C-280/10) kan in een situatie als die in casu namelijk – ervan uitgaande dat een particulier die goederen en diensten verwerft om een economische activiteit uit te oefenen en voorbereidende handelingen verricht, deze goederen in de hoedanigheid van belastingplichtige verwerft – worden geoordeeld dat de verwerving is verricht door ongeacht welk lid van het samenwerkingsverband dat door de belastingautoriteiten als belastingplichtige is aangemerkt.

- 20 Het probleem van de evenredigheid van het recht op btw-afrek doet zich voor in de context van de zaak van vennoot PP, de zus van verzoekster, die tevens in rechte om kwijtschelding van de verschuldigde of voldane voorbelasting heeft verzocht. Evenzo kan worden geoordeeld dat de mogelijkheid om verzoekster een recht op afrek toe te kennen voor de door de andere vennoot verschuldigde/voldane voorbelasting niet mag worden erkend, aangezien die vennoot individueel moet worden belast en dus moet beschikken over een persoonlijk en volledig recht op afrek van de door haar voldane voorbelasting.
- 21 Verzoekster kan echter niet het recht worden ontzegd op afrek van de btw op de op naam van de vennoten BP en MB uitgereikte btw-facturen aangezien de belastingautoriteiten, gelet op artikel 91 van Codul de procedură fiscală, de in casu aan de orde zijnde handeling niet meer kunnen herkwalificeren als economische activiteit waarover de vennoten BP en MB btw moeten betalen, en het samenwerkingsverband niet meer kunnen aanmerken als één belastingplichtige, en het, gelet op artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn, niet aan de orde kan komen dat deze vennoten een recht op afrek kunnen uitoefenen.
- 22 Aangezien het in beginsel aan de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties staat om het recht op afrek te weigeren wanneer er aanspraak op is gemaakt voor het plegen van fraude of misbruik, dient tevens te worden verduidelijkt of het recht op afrek kan worden geweigerd op grond dat verzoekster op het tijdstip van de verkoop van de appartementen geen melding heeft gemaakt van de vennoten BP en MB of van de samenwerkingsovereenkomst.
- 23 *In een tweede scenario* kan, op basis van de rechtspraak van het Hof in de zaak ██████████ (C-664/16), gezien het feit dat verzoekster en vennoot PP de hoedanigheid van belastingplichtige hebben en de vennoten BP en MB niet, worden geoordeeld dat verzoekster niet de btw kan aftrekken van de facturen die zijn uitgereikt op naam van vennoot PP, die zich eveneens in rechte heeft beroepen op het recht op afrek, aangezien het recht op afrek niet tweemaal kan worden uitgeoefend en verzoekster geen voorbelasting heeft voldaan met betrekking tot die facturen. De btw op de op naam van de vennoten BP en MB uitgereikte facturen kan evenmin door verzoekster in afrek worden gebracht, ten eerste omdat zij de voorbelasting niet heeft voldaan en ten tweede omdat deze vennoten niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben – wat erop neerkomt dat in casu niet is voldaan aan de in artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn gestelde materiële voorwaarden voor de erkenning van het recht op afrek.

Derde prejudiciële vraag

- 24 Onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof in de zaak Fatorie (C-424/12, punt 46) acht de verwijzende rechter het noodzakelijk dat ook deze vraag wordt beantwoord, aangezien zou kunnen worden geoordeeld dat een persoon de fiscale situatie van natuurlijke personen van wie niet is vastgesteld dat zij de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, indirect ter discussie stelt in een context waarin de belastingautoriteiten krachtens artikel 91 van Codul de

procedură fiscală de handeling in kwestie niet meer kunnen herkwalficeren als economische activiteit waarover de vennoten BP en MB btw moeten betalen.

- 25 Deze uitlegging vloeit voort uit het feit dat verzoekster met haar oproeping in vrijwaring heeft verzocht om de in vrijwaring opgeroepen personen BP en MB te veroordelen tot betaling van een bedrag gelijk aan $\frac{2}{3}$ van de door verzoekster te betalen belastingschuld zoals vastgesteld in de belastingaanslag.
- 26 Uit de formulering van de oproeping in vrijwaring kan namelijk worden afgeleid dat verzoekster wenst dat de bestreden belastingaanslag wordt gewijzigd, en in feite verzoekt dat ook voor de in vrijwaring opgeroepen personen de hoedanigheid van belastingplichtige, de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, wordt vastgesteld voor $\frac{2}{3}$ van de belastingschuld in de vorm van btw en lasten. Indien de rechter voor het eerst zou vaststellen dat de twee in vrijwaring opgeroepen personen wegens hun duurzame economische activiteit verplicht zijn een deel van de btw en lasten te voldoen, zou dat betekenen dat hun de rechten worden ontnomen die Codul de procedură fiscală belastingplichtigen toekent tijdens de belastingcontrole (recht om te worden gehoord, recht van verweer, uitoefening van het recht op aftrek enz.).