



Datum van
inontvangstneming

:

19/12/2018

Zaak C-707/18

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:

13 november 2018

Verwijzende rechter:

Tribunalul Timiș (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 oktober 2018

Verzoekende partij:

Amărăști Land Investment SRL

Verwerende partijen:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep dat in wezen strekt tot nietigverklaring van een beslissing tot afwijzing van het bezwaar dat verzoekster heeft gemaakt tegen een aanslag in de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en een controleverslag die zijn vastgesteld door verwerende partijen, alsmede tot gedeeltelijke nietigverklaring van deze handelingen, op grond waarvan van verzoekster btw is nageheven, en tot veroordeling van verwerende partijen tot terugbetaling van het desbetreffende bedrag en de erop van toepassing zijnde wettelijke rente

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van de artikelen 24, 28 en 167 en artikel 168, onder a), van 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), aangaande de mogelijkheid om

bepaalde handelingen aan te merken als „investeringsuitgaven” waarvoor de belastingplichtige aanspraak kan maken op aftrek van de btw.

Prejudiciële vragen

- 1) Moet richtlijn 2006/112, met name de artikelen 24, 28, 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat wanneer, in geval van een verkoop van onroerende goederen die niet zijn ingeschreven in het Registrul național de publicitate imobiliară (cartea funciară) (nationaal register van publiciteit voor onroerend goed; hierna: „kadaster”) en die op het moment van levering niet kadastraal bekend zijn, de belastingplichtige koper zich op grond van de overeenkomst ertoe verbindt om, op zijn kosten, de noodzakelijke stappen te ondernemen voor eerste inschrijving van deze goederen in het kadaster goed, hij een dienst ten behoeve van de verkoper verricht dan wel diensten betreft die verband houden met zijn investering in onroerend goed waarvoor hij recht op aftrek van de btw behoort te krijgen?
- 2) Kan richtlijn 2006/112, met name artikel 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat de kosten die de belastingplichtige koper heeft gemaakt voor eerste inschrijving in het kadaster van onroerende goederen waarvoor hij aanspraak kan maken op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht en die hem zijn geleverd door de verkoper wiens eigendomsrecht op deze goederen niet in het kadaster is ingeschreven, kunnen worden aangemerkt als aan de investering voorafgaande handelingen waarvoor de belastingplichtige recht op btw-aftrek geniet?
- 3) Moeten de bepalingen van richtlijn 2006/112, met name de artikelen 24, 28, 167 en artikel 168, onder a), aldus worden uitgelegd dat de kosten die de belastingplichtige koper maakt voor eerste inschrijving in het kadaster van onroerende goederen die aan hem zijn geleverd en waarvoor hij, op grond van een overeenkomst, aanspraak maakt op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht door de verkoper wiens eigendomsrecht op deze goederen niet in het kadaster is ingeschreven, worden aangemerkt als een ten behoeve van de verkoper verrichte dienst in omstandigheden waarin de koper en de verkoper zijn overeengekomen dat de tegenwaarde voor inschrijving in het kadaster niet in de prijs van de onroerende goederen is inbegrepen?
- 4) Dienen, in de zin van richtlijn 2006/112, de kosten voor de administratieve handelingen betreffende de onroerende goederen die aan deze koper zijn geleverd en waarvoor hij, op grond van een overeenkomst, aanspraak maakt op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht door de verkoper – waaronder doch niet uitsluitend de kosten voor eerste inschrijving in het kadaster – noodzakelijkerwijs door de verkoper te worden gedragen? Of kunnen deze kosten ook door de koper of door een van de partijen bij de transactie worden gedragen, overeenkomstig hetgeen tussen partijen is

overeengekomen, met als gevolg dat het recht op btw-aftrek aan die persoon toekomt?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht en rechtspraak van de Europese Unie

Richtlijn 2006/112/EG, artikel 9, lid 1, artikel 24, lid 1, artikelen 28 en 167 en artikel 168, onder a)

Arresten van het Hof van 29 februari 1996, Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67), en 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (wet nr. 554/2004 inzake het bestuursprocesrecht)

Artikel 8, lid 1, eerste zin: „De persoon die is geschaad in een door de wet erkend recht of in een gerechtvaardigd belang als gevolg van een eenzijdige bestuurlijke handeling en die geen genoegdoening kan nemen met het antwoord op een eerdere klacht geen antwoord heeft gekregen binnen de in artikel 2, lid 1, onder h), gestelde termijn, kan de bevoegde bestuursrechter verzoeken om volledige of gedeeltelijke nietigverklaring van de handeling, vergoeding voor de geleden schade en, eventueel, smartengeld.”

Artikel 18, leden 1, 3 en 6: „De rechter kan op een verzoek als bedoeld in artikel 8, lid 1, in voorkomend geval, de bestuurlijke handeling volledig of gedeeltelijk nietig verklaren, de overheid verplichten een bestuurlijk document uit te vaardigen, een ander document af te geven of een bepaalde bestuurlijke handeling te verrichten. [...] Indien het verzoek wordt ingewilligd, zal de rechter ook uitspraak doen inzake de vergoeding voor de geleden materiële en immateriële schade, mits eiser hierom heeft gevraagd. [...] In alle situaties kan de rechter, middels een beschikking, op verzoek van de belanghebbende partij een termijn voor de tenuitvoerlegging vaststellen, alsmede de boete als bepaald in artikel 24, lid 2, opleggen.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek)

Artikel 271, lid 2: „Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

Artikel 281, lid 6: „Voor de levering van lichamelijke goederen, daaronder begrepen onroerende goederen, is de leveringsdatum de datum waarop het recht

ontstaat om als een eigenaar over de goederen te beschikken. Bij wijze van uitzondering, indien in een overeenkomst is bepaald dat de betaling in termijnen geschiedt of in enige andere soort overeenkomst is gestipuleerd dat de eigendom wordt overgedragen uiterlijk op het moment dat het laatste vervallen bedrag is betaald, met uitzondering van leasecontracten, is de leveringsdatum de datum waarop het goed aan de ontvanger wordt overgedragen.”

Artikel 297, lid 4: „Elke belastingplichtige heeft recht op aftrek van de belasting over zijn verwervingen voor zover deze worden gebruikt voor de volgende handelingen: a) belastbare handelingen [...]”

Normele metodologie de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Uitvoeringsbepalingen van wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek, aangenomen bij besluit nr. 1/2016 van de regering van Roemenië)

Punt 67, lid 4: „De persoon die het met objectieve bewijzen onderbouwde voornemen heeft om zelfstandig een economische activiteit als bedoeld in artikel 269 van de Codul fiscal op te starten en die begint kosten te maken en/of voorbereidende investeringen te doen die noodzakelijk zijn voor het opstarten van deze economische activiteit, dient te worden beschouwd als een als zodanig handelende belastingplichtige die krachtens artikel 297 van de Codul fiscal onmiddellijk recht heeft op aftrek van de verschuldigde of voldane belasting over de uitgaven en/of investeringen die zijn gedaan met het oog op de handelingen die hij voornemens is te verrichten en waarvoor recht op aftrek bestaat, zonder dat hij hoeft te wachten tot de daadwerkelijke uitoefening van zijn activiteit een aanvang neemt.”

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (wet nr. 287/2009 houdende het burgerlijk wetboek)

Artikel 885, lid 1: „Tenzij in de wet anders is bepaald, worden de zakelijke rechten op onroerende goederen die in het kadaster zijn ingeschreven, zowel tussen de partijen als jegens derden verworven uitsluitend middels inschrijving ervan in het kadaster op grond van de akte of van het feit dat de inschrijving heeft gerechtvaardigd.”

Artikel 886: „Een zakelijk recht op een onroerend goed wordt gewijzigd volgens de regels vastgesteld voor het verwerven of tenietgaan van zakelijke rechten, tenzij in de wet anders is bepaald.”

Artikel 888: „Inschrijving in het kadaster gebeurt op grond van een notariële akte in origineel, een definitieve rechterlijke uitspraak, een verklaring van erfrecht of enige ander door de overheid afgegeven stuk, in de gevallen waarin de wet voorziet.”

Artikel 893, onder a): „Een zakelijk recht kan alleen worden ingeschreven: a) ten aanzien van degene die, op de datum dat het verzoek is geregistreerd, is

ingeschreven als houder van het recht waarvoor de inschrijving zal worden gedaan; [...]"

Artikel 1244: „Tenzij in de wet anders is bepaald, moeten overeenkomsten op grond waarvan in het kadaster in te schrijven zakelijke rechten worden overgedragen of gevestigd, op straffe van absolute nietigheid, worden vastgelegd in een notariële akte.”

Artikel 1672: „Op de verkoper rusten de volgende hoofdverbintenissen: 1. het bezit van zijn goed dan wel het verkochte recht overdragen; 2. het goed leveren; 3. de koper vrijwaren tegen uitzetting en gebreken van het goed.”

Artikel 1676: „Bij de verkoop van onroerende goederen gelden voor de overdracht van de eigendom van de verkoper ten gunste van de koper de bepalingen inzake het kadaster.”

Artikel 1719: „Op de koper rusten de volgende hoofdverbintenissen: a) het verkochte goed in ontvangst nemen; b) de koopsom voldoen.”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een vennootschap die in 2014 is opgericht met als doel de oprichting en exploitatie van een landbouwbedrijf op een terrein van ongeveer 4 000 hectare. Met het oog op de uitoefening van deze activiteit koopt de vennootschap momenteel landbouwgrond volgens een procedure die uit twee fasen bestaat. In de eerste fase wordt een voorlopige verkoopakte gesloten met toezeggingen van de toekomstige verkopers en verzoekster, de toekomstige koper, op grond waarvan verzoekster aanspraak kan maken op de eigendom van het terrein. Nadat de door de wet voorgeschreven administratieve formaliteiten voor het afsluiten van de overeenkomsten zijn vervuld, worden in de tweede fase de eigenlijke verkoopovereenkomsten gesloten op grond waarvan de eigendom van de terreinen wordt verkregen.
- 2 Voor een optimaal verloop van de investeringen heeft verzoekster een beroep gedaan op gespecialiseerde bedrijven, zoals bemiddelingsbedrijven, advocaten- en notariskantoren, kadaster- en topografische bureaus, om de juridische status van de te koop aangeboden terreinen te verifiëren en alle handelingen te verrichten die voorafgaan aan het daadwerkelijke afsluiten van de verkoopovereenkomsten, waarbij zij de honoraria van de desbetreffende bedrijven voor haar rekening heeft genomen.
- 3 Verzoekster heeft de noodzaak van deze diensten gerechtvaardigd door het feit dat in het geografische gebied waar zij haar activiteiten ontplooit, de terreinen versnipperd zijn, kleine oppervlakken hebben en niet zijn ingeschreven in het kadaster. Voor een rechtsgeldige totstandkoming van verkoopovereenkomsten voor onroerend goed is bij wet vereist dat de terreinen zijn ingeschreven in het kadaster en dat de persoon die bij de transactie als verkoper optreedt, als eigenaar

van de terreinen is ingeschreven in het kadaster, waardoor, in het geval van verzoekster, het onmogelijk is om de terreinen rechtstreeks aan te kopen en het noodzakelijk is voor de aankoop de hierboven beschreven procedure in twee fasen te volgen.

- 4 De kosten voor inschrijving van de desbetreffende terreinen in het kadaster worden niet aan de toekomstige verkopers in rekening gebracht en worden ook niet door hen daadwerkelijk gedragen. Dus wordt in de voorlopige verkoopakte van de terreinen een beding opgenomen waarbij de verkoper verklaart ermee in te stemmen dat de toekomstige koper (verzoekster) op eigen kosten alle werkzaamheden zal verrichten voor informatiegaring, het aanleggen van dossiers, het legaliseren en registreren van documenten, alle werkzaamheden bij het kadaster en inschrijving van het terrein in het kadaster, voor zover nodig opdat voor het desbetreffende terrein een notariële verkoopakte kan worden opgesteld.
- 5 Partijen zijn op voorhand overeengekomen dat de hierboven genoemde werkzaamheden worden begroot op 750 EUR/hectare. Ze hebben ook een boetebeding opgenomen op grond waarvan de toekomstige verkoper, bij niet-nakoming binnen de afgesproken termijn van zijn verplichting om de verkoopovereenkomst aan te gaan, door zijn schuld of om enige andere reden, met uitzondering van redenen die aan verzoekster toerekenbaar zijn, zich ertoe verbindt om verzoekster te vergoeden voor de kosten die zij heeft gemaakt met het oog op inschrijving van het terrein in het kadaster, alsmede om haar een schadeloosstelling ten bedrage van 2 000 EUR/hectare te betalen.
- 6 Wat de prijs van de overeenkomst betreft blijkt uit de voorlopige verkoopakte dat de partijen zijn overeengekomen dat verzoekster de volledige koopsom van de terreinen zal betalen op het moment dat de voorlopige verkoopakte wordt gesloten en dat deze prijs niet de tegenprestatie voor inschrijving in het kadaster omvat, die daarvan te onderscheiden is.
- 7 Op 23 januari 2017 heeft verzoekster de belastingdienst verzocht om teruggave van de btw voor een bedrag van 73 828 [Roemeense leu (RON)]. Naar aanleiding van dit verzoek is er een belastingcontrole uitgevoerd, waarna een controleverslag is opgesteld en een aanslag in de btw is vastgesteld, beide gedateerd 15 maart 2017, op grond waarvan het verzoek om teruggave van het gevraagde bedrag is toegewezen. Niettemin heeft de belastingdienst btw nageheven ten bedrage van 41 911 RON, waarbij dit bedrag is berekend op basis van een maatstaf van heffing van 209 522 RON, zijnde de tegenwaarde van de dienst die verzoekster ten behoeve van de verkopers heeft verricht. Deze maatstaf van heffing is vastgesteld door de oppervlakte van het terrein van 74,43 hectare, waarvoor op 31 december 2016 de definitieve verkoopovereenkomsten zijn afgesloten, te vermenigvuldigen met een factor van 750 EUR/hectare.
- 8 De belastingdienst heeft aangevoerd dat het bedrag van 750 EUR/hectare de tegenprestatie vormt voor de dienst die verzoekster ten behoeve van de verkopers heeft verricht in ruil voor de levering van de goederen. De belastingdienst heeft

zich op het standpunt gesteld dat verzoekster, in ruil voor de aankoop van de terreinen, niet alleen een prijs heeft betaald, maar ook diensten ten behoeve van de verkopers heeft verricht, en dat de verkopers de kosten voor inschrijving van de terreinen en het sluiten van de verkoopovereenkomsten in een notariële akte voor hun rekening hadden moeten nemen. In wezen heeft de belastingdienst vastgesteld dat ten eerste verzoekster deze diensten (zijnde aan btw onderworpen handelingen) op eigen naam maar voor rekening van een ander heeft verricht, hoewel zij de tegenwaarde ervan niet aan de dienstontvanger in rekening heeft gebracht en evenmin de daarover verschuldigde btw heeft geïnd, en ten tweede de desbetreffende dienstverrichtingen opeisbaar zijn geworden op de datum waarop de notariële verkoopakte is afgesloten.

- 9 In de voorafgaande administratieve procedure heeft verzoekster bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag in de btw, waarbij dit bezwaar is afgewezen door de belastingdienst. Daarop heeft verzoekster bij de verwijzende rechter beroep tot nietigverklaring van deze aanslag ingesteld, waarop thans in het hoofdgeding uitspraak moet worden gedaan.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Verzoekster is in wezen van mening dat de kosten van de door haar verrichte en betaalde handelingen, begroot op een bedrag van 750 EUR/hectare, investeringsuitgaven zijn, die zij heeft gedaan om belastbare handelingen te verrichten en waarvoor zij recht op aftrek van de overeenkomstige btw heeft.
- 11 *Met betrekking tot de eerste vraag* betoogt verzoekster dat zij op het moment waarop de voorlopige verkoopakte is gesloten, recht heeft verkregen op de overdracht van het eigendomsrecht op de onroerende goederen. Aangezien zij in het bezit is van en aanspraak kan maken op het eigendomsrecht op deze goederen en impliciet het zakelijke eigendomsrecht op deze goederen moet verkrijgen, exploiteert zij deze goederen. Volgens de verzoekende partij dient de exploitatie van een goed aldus te worden begrepen dat ook de voorbereidende handelingen met betrekking tot het goed daaronder vallen. Dergelijke voorbereidende handelingen, zoals de inschrijving van het pand in het kadaster, moeten worden gezien als onderdeel van de handelsactiviteit die zij ontplooit, gezien het feit dat, wanneer de goederen niet in het kadaster zijn ingeschreven, het eigendomsrecht op deze goederen niet aan derden tegenstelbaar is en er evenmin een verkoopovereenkomst kan worden gesloten en verzoekster geen belastbare handelingen tot stand kan brengen. *In casu* is de belastbare activiteit die verzoekster wenst te ontplooiën, juist de exploitatie als landbouwgrond van het terrein dat zij momenteel aankoopt.
- 12 *Met betrekking tot de tweede vraag* preciseert verzoekster dat de voor eerste inschrijving van de terreinen in het kadaster gemaakte kosten niet door de toekomstige verkopers worden gedragen en niet zijn inbegrepen in de koopsom van de terreinen, maar een afzonderlijke uitgave vormen omdat ze worden

aangemerkt als kosten die verband houden met de investering in onroerend goed. Verzoekster verwijst in dit verband naar het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Inzo, waarin het Hof heeft verklaard dat ingeval een belastingautoriteit heeft erkend dat een vennootschap de hoedanigheid van btw-belastingplichtige heeft aangezien zij haar voornemen kenbaar heeft gemaakt om een aanvang te maken met een economische activiteit die zal leiden tot belastbare handelingen, de opdracht van een rentabiliteitsstudie met betrekking tot de beoogde activiteit als een economische activiteit in de zin van die bepaling kan worden aangemerkt, zelfs indien deze studie ten doel heeft, te onderzoeken in hoeverre de beoogde activiteit rendabel is, alsmede naar de vaste rechtspraak van het Hof waaruit volgt dat er situaties bestaan waarin het recht op btw-af trek wordt toegekend voor de aankoop van goederen en/of diensten gedaan vóór de aanvang van de belastbare activiteiten (in het investeringsstadium), zelfs als deze naderhand niet zullen worden gebruikt voor belastbare handelingen, doch echter alleen indien kan worden aangetoond dat de belastingplichtige op het moment van aankoop het voornemen had om de goederen en/of diensten te gebruiken ten behoeve van de naderhand belastbare activiteit.

- 13 *Met betrekking tot de derde vraag* stelt verzoekster zich op het standpunt dat dient te worden vastgesteld, in de zin van richtlijn 2006/112, of een belastingplichtige koper die, op grond van een overeenkomst, bepaalde kosten als in casu op zich neemt, zou kunnen handelen als een commissionair jegens de verkoper van de onroerende goederen waarvoor de handelingen betreffende inschrijving ervan in het kadaster zijn verricht.
- 14 *Met betrekking tot de vierde vraag* stelt verzoekster zich op het standpunt dat deze vraag relevant is uit het oogpunt van het recht van partijen om contractueel vast te leggen op wie – de koper of de verkoper – de verplichting zal rusten om de kosten te dragen die voortkomen uit de administratieve handelingen betreffende de onroerende goederen die zijn geleverd en waarvoor de koper aanspraak heeft op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht door de verkoper. Bijgevolg is het noodzakelijk uitlegging te geven van de bepalingen van richtlijn 2006/112 met betrekking tot het keuzerecht van de partijen, met het oog op de toekenning in het voordeel van die persoon dan wel de weigering van het recht op aftrek van de btw over de aldus verrichte handelingen.
- 15 De verwerende partijen zijn daarentegen van mening dat het bedrag van 750 EUR/hectare de tegenwaarde vertegenwoordigt van de door verzoekster ten behoeve van de verkoper verrichte dienst in ruil voor de levering van het terrein. Zij stellen zich op het standpunt dat het bedrag van 750 EUR/hectare deel uitmaakt van de verkoopprijs en dat door verlaging van de prijs er over en weer goederen en diensten zijn uitgewisseld, zijnde de diensten van inschrijving in het kadaster en registratie van de terreinen alsmede de kosten die verzoekster op zich heeft genomen in ruil voor de levering van de onroerende goederen onder de wettelijke voorwaarden. Aldus zijn de door verzoekster gedane uitgaven niet gemaakt met het oog op het verrichten van belastbare handelingen, maar ten behoeve van de verkoper. Verzoekster heeft gehandeld in de hoedanigheid van

commissionair, zodat zijn voor de toepassing van de btw moet worden beschouwd als de koper en wederverkoper van de diensten voor inschrijving in het kadaster van onroerende goederen.

Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing

- 16 Gezien de tegengestelde opvattingen van partijen, die voortvloeien uit een uiteenlopende uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112, met betrekking tot verzoeksters recht op aftrek van de btw over de kosten die zij als belastingplichtige koper heeft gemaakt met het oog op de eerste inschrijving in het kadaster van de terreinen waarvoor zij een aanspraak op de toekomstige overdracht van het eigendomsrecht kan doen gelden, merkt de verwijzende rechter op dat bij de behandeling van het aan hem voorgelegde geschil vragen zijn gerezen over de uitlegging van de genoemde richtlijn.
- 17 De verwijzende rechter verklaart dat het Unierecht niet voorziet in een uitdrukkelijke rechtsregeling inzake de kosten die voortkomen uit de handelingen ten behoeve van de eerste inschrijving van onroerend goed in het kadaster. Noch richtlijn 2006/112, noch de daarop gebaseerde vaste rechtspraak maakt duidelijk of dergelijke uitgaven kunnen worden aangemerkt als investeringsuitgaven dan wel als kosten voor een ten behoeve van de verkoper verrichte dienst.
- 18 Met het oog op de beslechting van het geding dient te worden vastgesteld of de door verzoekster verrichte handelingen kunnen worden aangemerkt als „investeringsuitgaven”, waarvoor de belastingplichtige recht op btw-aftrek heeft. Uit de uitlegging van richtlijn 2006/112 en uit de analyse van de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie in soortgelijke zaken blijkt namelijk niet in welke mate dergelijke kosten kunnen worden aangemerkt als aan de investering voorafgaande handelingen waarvoor de belastingplichtige recht op btw-aftrek heeft. Hoewel alleen de nationale rechter bevoegd is te bepalen wat de aard van deze handelingen is, meent de verwijzende rechter, omwille van de juiste toepassing van de bepalingen van het Unierecht in de feitelijke situatie *in casu*, dat uitlegging van de bepalingen in kwestie door het Hof noodzakelijk is.