



Datum van  
inontvangstneming

:

04/02/2026

**Zaak T-859/25 \*****Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 204, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht****Datum van indiening:**

26 november 2025

**Verwijzende rechter:**

Administrativen sad Varna (Bulgarije)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

26 november 2025

**Verzoekende partij:**

„Kabakum 3808” EOOD

**Verwerende partij:**Direktor na direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika”  
– Varna**Voorwerp van het hoofdgeding**

Het voorwerp van het administratief beroep bij de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna, Bulgarije) is een naheffingsaanslag van 15 mei 2025 van de met de inning belaste instantie bij de regionale directie Varna van de Natsionalna agentsia za prihodite (nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Bulgarije; hierna: „NAP”), die bij besluit nr. 152 van 6 augustus 2025 van de Direktor na direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (directeur van de directie „Betwistingen en dagelijks beheer van belastingen en sociale zekerheid”, hierna: „ODOP”) Varna werd bevestigd en waarbij voor de belastingtijdvakken juni, oktober en november 2023 ten opzichte van de verzoekende vennootschap btw-schulden ten bedrage van in totaal 336 706,69 leva (BGN) en rente ten bedrage van 66 131,20 BGN werden vastgesteld.

\* Procestaal: Bulgaars

## Voorwerp van de prejudiciële verwijzing

Partijen zijn het oneens over de volgende vragen: Was de verzoekende vennootschap verplicht om zich overeenkomstig de Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (btw-wet, hierna: „ZDDS”) te laten registreren door uiterlijk op 28 juli 2014 een registratieverzoek in te dienen op grond van een inbreng in natura (inbreng) die bij de oprichting van de vennootschap door een overeenkomstig de ZDDS geregistreerde persoon was gedaan? Is de in de naheffingsaanslag opgenomen berekening van de belasting over de toegevoegde waarde op facturen die in de maanden juni, oktober en november 2023 zijn uitgereikt voor aanbatalingen en belastbare leveringen die door verzoekster zijn verricht vóór haar registratie op 6 december 2023 overeenkomstig de ZDDS, rechtmatig? In dit verband wordt om uitlegging van nationale bepalingen verzocht aangezien er twijfel bestaat over de verenigbaarheid ervan met richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112/EG” of „btw-richtlijn”), met name met de artikelen 9, 19, 213, 214 en 288, en met de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en voorzienbaarheid.

## Prejudiciële vragen

- 1) Kan artikel 19 van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat de inbreng van afzonderlijke vermogensbestanddelen, te weten drie bedrijfsruimten, in het kapitaal van een nieuw opgerichte handelsvennootschap een overgang van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling vormt, ook al is er geen gebruiksvergunning voor het onroerend goed waarin de vermogensbestanddelen zich bevinden en kunnen zij op het tijdstip van de inbreng noch door de inbrengende noch door de overnemende partij worden gebruikt voor belastbare leveringen?
- 2) Moet artikel 19 van richtlijn 2006/112/EG, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat het een nationale regeling en praktijk toestaat op grond waarvan elke inbreng in natura (inbreng) van vermogensbestanddelen door een voor btw-doeleinden geregistreerde persoon wordt aangemerkt als „geen levering” en de ontvanger krachtens de wet vanaf het tijdstip van inschrijving van de inbreng voor btw-doeleinden is geregistreerd, zonder dat wordt nagegaan of de overgedragen vermogensbestanddelen een algemeenheid van goederen of een onderdeel van een onderneming vormen en de voortzetting van een zelfstandige economische activiteit mogelijk maken, en ongeacht of de ontvanger van de inbreng in natura na de inschrijving van de inbreng met de ingebrachte vermogensbestanddelen een reële zelfstandige economische activiteit is begonnen?
- 3) Moeten de artikelen 9, 19, 213 en 214 van richtlijn 2006/112/EG, gelezen in samenhang met de beginselen van fiscale neutraliteit, rechtszekerheid en

- evenredigheid, aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale praktijk volgens welke een persoon, die naar aanleiding van een inbreng krachtens de wet wordt geacht voor btw-doeleinden te zijn geregistreerd maar geen economische activiteit heeft uitgeoefend, vervolgens als btw-plichtige wordt aangemerkt volgens de regeling die geldt voor de registratie bij het behalen van een bepaalde omzet?
- 4) Moet artikel 19 van richtlijn 2006/112/EG, gelezen in samenhang met het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat het vereist dat de daaropvolgende verkoop van vermogensbestanddelen die als inbreng in natura door een voor btw-doeleinden geregistreerde persoon zijn ingebracht, volgens de algemene btw-regeling wordt belast, ook wanneer tussen de inbreng en de verkoop een periode van meer dan vijf jaar is verstreken waarin die persoon geen zelfstandige economische activiteit heeft uitgeoefend?
- 5) Moeten de artikelen 9, 19, 213, 214 en 288 van richtlijn 2006/112/EG, gelezen in samenhang met de beginselen van rechtszekerheid, evenredigheid en fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat, wanneer een inbreng van vermogensbestanddelen niet binnen de werkingssfeer van artikel 19 valt, de latere verkoop van deze vermogensbestanddelen, die niet voor de activiteit van de persoon zijn gebruikt, slechts een belastbare handeling in de zin van artikel 288 kan zijn voor de identificatie overeenkomstig artikel 214, maar geen verplichting schept om btw te berekenen over belastbare leveringen die zijn verricht vóór de registratie van de persoon als belastingplichtige?

## **Aangevoerde wettelijke bepalingen**

### ***Nationale wettelijke bepalingen***

ZDDS – artikel 10, lid 1, punten 1 tot en met 3, artikel 45, leden 1, 3 en 5, artikel 67, lid 2, artikel 86, leden 1 en 2, artikel 96, lid 1, artikel 101, leden 6 en 7, artikel 102, artikel 103, lid 1, artikel 108, lid 3, artikel 132, lid 1, alsmede § 1, punt 5, van de Dopalnitelni razporedbi na ZDDS (aanvullende bepalingen bij de ZDDS); in het bijzonder:

artikel 10, lid 1, punten 1 tot en met 3, ZDDS:

„Geldt niet als levering van een goed of verrichting van een dienst, de levering of dienst aan de ondernemer door een persoon die een omzetting ondergaat, vervreemdt of een inbreng doet ingevolge:

1. de omzetting van een handelsvennootschap in de procedure krachtens hoofdstuk 16 van de Targovski Zakon [(handelswet)];
2. de vervreemding van een onderneming in de procedure krachtens artikel 15 of 60 van de Targovski Zakon;

3. een inbreng in natura in een handelsvennootschap.”

Artikel 45, leden 1 en 3, ZDDS:

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

[...]

3) De levering van niet-nieuwe gebouwen of een gedeelte ervan en van de bijbehorende grond, alsook de vestiging en de overdracht van andere zakelijke rechten erop, zijn vrijgestelde handelingen.”

Artikel 96, lid 1, ZDDS:

„Een op Bulgaars grondgebied gevestigde belastingplichtige die een belastbare omzet van 100 000 [BGN] of meer heeft behaald in een tijdvak van niet meer dan twaalf opeenvolgende maanden die aan de lopende maand voorafgaan, is verplicht binnen een termijn van zeven dagen na het verstrijken van het belastingtijdvak waarin hij die omzet heeft behaald, een verzoek tot registratie overeenkomstig deze wet in te dienen. Wanneer de omzet wordt behaald in een periode van niet meer dan twee opeenvolgende maanden, met inbegrip van de lopende maand, is de persoon verplicht het verzoek in te dienen binnen een termijn van zeven dagen te rekenen vanaf de datum waarop de omzet is behaald.”

Artikel 102 ZDDS:

„1) De belastingdienst registreert de persoon van wie wordt vastgesteld dat hij zijn verplichting tot indiening van een registratieverzoek niet tijdig is nagekomen, bij registratiebesluit wanneer is voldaan aan de voorwaarden voor registratie.

2) Het in lid 1 bedoelde besluit vermeldt de grondslag en de datum waarop de registratieplicht is ontstaan.

3) Voor de vaststelling van de belastingschulden van de persoon die niet binnen de termijn een registratieverzoek heeft ingediend, terwijl hij daartoe verplicht was, wordt deze persoon geacht gehouden te zijn tot voldoening van de belasting over de belastbare leveringen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen, alsmede over de belastbare diensten die hij heeft ontvangen, waarvoor de belasting verschuldigd is door de ontvanger:

1. voor de periode vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden vastgesteld, indien de persoon een registratieverzoek had ingediend binnen de termijn, tot de datum waarop hij door de belastingdienst is ingeschreven;

[...]”.

Artikel 132, leden 1 en 3, ZDDS:

„1) Een persoon die overeenkomstig artikel 10, lid 1, goederen en diensten van een geregistreerde persoon verwerft, moet zich overeenkomstig deze wet laten registreren.

[...]

3) Het tijdstip van registratie in de gevallen bedoeld in lid 1 is de datum van inschrijving van de omstandigheid bedoeld in artikel 10 in het handelsregister en het register van rechtspersonen zonder winstoogmerk of de inschrijving in het BULSTAT-register [(Bulgaars register voor statistiek)]”.

Targovski zakon (handelswet; hierna: „TZ”) – artikelen 15, 16, 72 en 73;

Zakon za ustroystvo na teritoriata (wet inzake ruimtelijke ordening, hierna: „ZUT”) – artikel 177, lid 1, eerste zin, artikel 178, lid 1, en § 5, punt 11, van de aanvullende bepalingen bij de ZUT;

Zakon za mestnite danatsi i taksi (wet inzake lokale belastingen en heffingen, hierna: „ZMDT”) – artikel 14, lid 2, en artikel 15, leden 1 tot en met 3;

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (wetboek rechtsvordering in belasting- en socialeverzekeringzaken; hierna: „DOPK”) – artikel 108, lid 1, artikel 109, lid 1; in het bijzonder:

artikel 109, lid 1, DOPK:

„Er wordt geen procedure voor de vaststelling van fiscale verplichtingen overeenkomstig deze wet geopend indien vijf jaar zijn verstreken na einde van het jaar waarin een belastingaangifte werd ingediend of had moeten worden ingediend, of, in de gevallen waarin deze wet geen belastingaangifte vereist, na het einde van het jaar waarin gegevens van andere personen of organisaties zijn ontvangen”;

Zakon za schetovodstvoto (wet op de boekhouding, hierna: „ZSch”) – artikel 98, leden 1 en 9, en § 1, punt 30, van de aanvullende bepalingen bij de ZSch;

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (wet op de vennootschapsbelasting, hierna: „ZKPO”) – artikel 92, lid 1.

### ***Unierechtelijke bepalingen***

Btw-richtlijn – artikel 9, lid 1, artikel 19, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, onder a), en artikel 288

## **Aangevoerde rechtspraak**

### *Nationale rechtspraak*

Arresten van de Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter, hierna: „VAS”, Bulgarije) nr. 9387 van 9 oktober 2023 in zaak nr. 1221/2023, nr. 12322 van 18 november 2015 in zaak nr. 5547/2015, nr. 9776 van 28 juni 2013 in zaak nr. 4974/2013, nr. 15101 van 7 november 2019 in zaak nr. 6507/2019; vonnis nr. 519 van de Administrativen sad Varna (bestuursrechter in eerste aanleg Varna) van 13 maart 2018 in de administratieve strafzaak in cassatie nr. 342/2018

### *Rechtspraak van de rechterlijke instanties van de Unie*

Arresten van het Hof van Justitie van 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110), 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644), 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724), 30 mei 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346), en 19 december 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038)

## **Korte uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding**

- 1 In oktober 2006 is de „BUILDINGS GROUP” EOOD opgericht, waarvan het maatschappelijk doel met name bestaat in de aankoop, de bouw of de inrichting van onroerend goed met het oog op de verkoop of de verhuur. Op 24 oktober 2006 kocht de onderneming twee terreinen met een oppervlakte van 500 m<sup>2</sup> elk en verkreeg zij een vergunning voor de bouw van een hotel met zwembad. Op 14 juli 2014 werd de vennootschap „Kabakum 3808 – Ofisi” EOOD ingeschreven in het handelsregister met als doel: bouw, renovatie, inrichting, aankoop en verkoop alsmede verhuur van onroerend goed. Het kapitaal van de vennootschap bedroeg 126 900,00 BGN – exclusieve eigendom van de „BUILDINGS GROUP” –, bestaande uit een inbreng in natura (inbreng) in de vorm van drie in de stad Varna (Bulgarije) gelegen bedrijfsruimten, waarvan de waarde volgens een deskundigenrapport 126 900,00 BGN bedraagt. De ingebrachte bedrijfsruimten waren in de balans van „Kabakum 3808 – Ofisi” opgenomen als materiële investeringsgoederen (grond en gebouwen) met een waarde van 127 000 BGN. Op 5 december 2016 verwierf „Kabakum 3808 – Ofisi” van „BUILDINGS GROUP” middels een ruil 1 018 m<sup>2</sup> ideële aandelen in een onroerend goed in Varna en op 27 september 2018 middels aankoop een bedrijfsruimte in Varna. De verworven ideële aandelen en de bedrijfsruimte werden geboekt als activa van de onderneming. De enige eigenaar van het kapitaal van de vennootschap „Kabakum 3808 – Ofisi” wijzigde door de verkoop van de aandelen in de jaren 2014, 2015 en 2023, en op 31 januari 2023 wijzigde de vennootschap haar naam in „Kabakum 3808”.
- 2 Volgens de NAP werd bij een controle van de economische activiteiten van „Kabakum 3808” het volgende vastgesteld: de onderneming heeft alleen voor het

boekjaar 2023 een jaarlijkse belastingaangifte op grond van de ZKPO ingediend; de vertegenwoordigers van „Kabakum 3808” hebben verklaard dat de onderneming in 2018 en 2019 geen activiteit heeft uitgeoefend; de onderneming heeft geen werknemers in dienst op basis van een arbeidsovereenkomst, geen erkend elektronisch kasregister, geen aangegeven roerende en onroerende goederen en geen voertuigen die op naam van de onderneming zijn geregistreerd; volgens gegevens van de Agentsia po vpisvaniata (agentschap voor inschrijvingen) zijn er in de periode van 2014 tot 2023 gerechtvaardigde, geregistreerde en doorgehaalde contractuele hypotheeken, cessieovereenkomsten en in november 2023 verrichte verkopen van onroerende goederen vastgesteld; in 2016 en 2017 zijn tegen „Kabakum 3808” twee besluiten tot vaststelling van administratieve overtredingen wegens het niet publiceren van de jaarrekening voor het betreffende jaar genomen, en in 2023 werd een besluit tot vaststelling van administratieve overtredingen genomen, omdat de onderneming niet binnen de termijn van 7 dagen na het behalen van de belastbare omzet een registratieverzoek overeenkomstig de ZDDS had ingediend. Uit de verkoop- en inkoopboeken van de overeenkomstig de ZDDS geregistreerde personen werden drie aangegeven verkopen aan „Kabakum 3808” vastgesteld, terwijl er geen aangegeven aankopen werden vastgesteld.

- 3 Op 14 november 2023 verkocht „Kabakum 3808” de in 2014 ingebrachte onroerende goederen, die zich bevinden in een casco opgeleverd en nog niet in gebruik genomen gebouw dat bestemd is voor gebruik als „appartementenhotel”, en die een totale waarde hadden van 815 317,00 [EUR], aan „Kub Estate” EOOD, en op dezelfde dag verkocht „Kabakum 3808” aan N. N. een bedrijfsruimte in hetzelfde gebouw voor een prijs van 217 600,00 [EUR]. Voor de verkopen werden de bijbehorende facturen opgesteld.
- 4 Op 23 november 2023 heeft „Kabakum 3808” overeenkomstig artikel 96, lid 1, ZDDS een verzoek tot verplichte registratie ingediend. Naar aanleiding van het verzoek werd een belastingcontrole uitgevoerd voor de periode van 1 november 2022 tot 23 november 2023, waarbij het volgende werd vastgesteld: De onderneming werd met een maatschappelijk kapitaal van 126 900,00 BGN geregistreerd, dat bestond uit een inbreng in natura (inbreng) van de enige eigenaar, „BUILDINGS GROUP”, die op het moment van de inbreng een volgens de ZDDS geregistreerde persoon was (sinds 22 november 2007), reden waarom op het moment van de inbreng (14 juli 2014) voor „Kabakum 3808” redenen voor een verplichte registratie overeenkomstig artikel 132, lid 1, ZDDS bestonden, en de onderneming had tot uiterlijk 21 juli 2014 een registratieverzoek moeten indienen. Wegens het verstrijken van de termijnen is er echter geen besluit tot vaststelling van administratieve overtredingen ten aanzien van de onderneming vastgesteld. De controle heeft geleid tot de vaststelling dat er gronden voor verplichte registratie in de zin van artikel 96, lid 1, tweede volzin, ZDDS waren. Op grond van de genoemde bepaling werd op 6 december 2023 een besluit tot registratie overeenkomstig de ZDDS genomen en op dezelfde dag betekend, waarbij „Kabakum 3808” overeenkomstig de ZDDS werd geregistreerd, waarbij ervan werd uitgegaan dat het registratieverzoek uiterlijk op 21 november 2023 had

moeten worden ingediend, maar feitelijk pas op 23 november 2023 werd ingediend. Het besluit tot registratie overeenkomstig de ZDDS werd niet aangevochten en is definitief geworden.

- 5 Bij „Kabakum 3808” werd een controle uitgevoerd met betrekking tot de toepassing van de ZDDS, die is afgerond met een naheffingsaanslag van 1 oktober 2024, welke bij besluit nr. 225 van 12 december 2024 van de directeur van de directie „ODOP” Varna wegens onjuiste vaststelling van de omvang van de controle werd opgeheven.
- 6 Bij een instructie van 18 december 2024 werd jegens „Kabakum 3808” de litigieuze controle met betrekking tot de btw-schulden voor de belastingtijdvakken van 1 december 2019 tot en met 31 december 2023 gelast. Op basis van het verzamelde bewijsmateriaal gingen de belastingautoriteiten ervan uit dat „Kabakum 3808” binnen zeven dagen na inschrijving van de inbreng, dat wil zeggen uiterlijk op 21 juli 2014, een registratieverzoek overeenkomstig de ZDDS had moeten indienen en dat de onderneming uiterlijk op 28 juli 2014 geregistreerd had moeten worden. Overeenkomstig artikel 102, lid 3, punt 1, ZDDS is „Kabakum 3808” btw verschuldigd voor de verrichte belastbare leveringen voor het tijdvak vanaf het verstrijken van de termijn waarbinnen het registratiebesluit had moeten worden genomen (indien de persoon het verzoek tijdig had ingediend), tot het moment waarop zij door de met de inning belaste instantie werd geregistreerd, namelijk de datum van het registratiebesluit volgens de ZDDS van 6 december 2023, dat wil zeggen voor de periode van 28 juli 2014 tot 6 december 2023. Aangenomen werd dat de verkopen van 14 november 2023 betrekking hadden op onroerende goederen, namelijk bedrijfsruimten en parkeerplaatsen, die „nieuwbouw” zijn en zijn uitgesloten van de niet-belastbare leveringen in de zin van de wet, waardoor „Kabakum 3808” de btw in verband met de uitgereikte facturen had moeten berekenen. De verschuldigde btw werd bij naheffingsaanslag van 15 mei 2025 vastgesteld op basis van de uitgereikte facturen voor de belastingtijdvakken juni, oktober en november 2023 voor een totaalbedrag van 336 706,69 BGN.
- 7 De naheffingsaanslag werd in een administratieve procedure aangevochten bij de directeur van de directie ODOP Varna, die deze bij besluit nr. 152 van 6 augustus 2025 heeft bevestigd.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 8 Verzoekster betoogt dat de naheffingsaanslag onwettig is wegens wezenlijke schendingen van de procedure en onjuiste toepassing van het materiële recht. Met name hebben de met de inning belaste instanties volgens verzoekster geen rekening gehouden met de instructies van de directeur van de directie „ODOP” Varna in besluit nr. 225 van 12 december 2024 waarbij de naheffingsaanslag van 1 oktober 2024 werd opgeheven, en is in feite geen rekening gehouden met de uitlegging van het Hof van Justitie in zijn arrest in de zaak Legafact, C-122/23,

(EU:C:2024:293, punten 41 tot en met 43 en 49 tot en met 50). Zelfs indien de registratie overeenkomstig artikel 132, lid 3, punt 1, ZDDS krachtens de wet plaatsvindt, moet de betrokkene een registratieverzoek indienen en worden geregistreerd door middel van een afzonderlijk besluit waarin de registratie wordt bekendgemaakt. Nadat de met de inning belaste instanties door de inschrijving op 14 juli 2014 kennis hadden verkregen van de inbreng, hadden zij maatregelen moeten nemen voor de verplichte registratie. Vanwege het verstrijken van de termijn overeenkomstig artikel 109 DOPK is het niet toegestaan feiten vast te stellen die buiten het kader van de belastingcontroleprocedure vallen, dat wil zeggen vóór 1 december 2019, terwijl in de naheffingsaanslag is vastgesteld dat het registratieverzoek uiterlijk op 21 juli 2014 had moeten worden ingediend. Vanaf het moment van de inbreng tot het moment van de verkoop heeft de onderneming geen activiteiten uitgeoefend en zijn er dus ook geen belastbare leveringen verricht, zodat op het moment van de verkoop niet aan de voorwaarden voor verplichte registratie was voldaan. De btw voor november 2023 was ten onrechte berekend, aangezien op basis van het tijdstip van de verkopen, namelijk 17 november 2023, de termijn voor het indienen van het registratieverzoek op basis van de behaalde omzet tot 24 november 2023 liep en het verzoek op 23 november 2023 was ingediend.

- 9 Ter rechtvaardiging van de noodzaak om zich tot het Hof te wenden, voert verzoekster de volgende redenen aan. De inbreng van activa leidt tot eigendomsoverdracht – de vennootschap verkrijgt als rechtsopvolger de eigendom van de ingebrachte vermogensbestanddelen. De overeenkomsten en vergunningen in verband met de ingebrachte vermogensbestanddelen gaan niet automatisch over op de rechtsopvolger, tenzij dit uitdrukkelijk is vermeld in het besluit tot inbreng. Bij de inbreng van afzonderlijke vermogensbestanddelen vormen deze in de regel het enige vermogen. Vanwege hun aard moet de inbreng van vermogensbestanddelen worden onderscheiden van de inbreng of overdracht van een onderneming als een geheel van rechten, verplichtingen en feitelijke relaties (artikel 15 TZ), dat de uitoefening van een zelfstandige economische activiteit mogelijk maakt die rechtstreeks en onmiddellijk verband houdt met die onderneming.
- 10 Verzoekster is van mening dat het beginsel van fiscale neutraliteit is geschonden, aangezien volgens artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS de inbreng geen levering in de zin van de ZDDS vormt en het daarom niet van belang zou moeten zijn of de inbrenger al dan niet belastingplichtig is in de zin van de ZDDS. Aangezien de inbreng als zodanig geen levering is en dus van btw is vrijgesteld, heeft de inbrenger geen recht om belasting in rekening te brengen, en heeft de ontvanger van de inbreng geen recht op aftrek van voorbelasting. Volgens verzoekster wordt het evenredigheidsbeginsel geschonden door de fictie van artikel 132, lid 3, ZDDS, aangezien in alle andere gevallen een afzonderlijk besluit tot registratie overeenkomstig de ZDDS vereist is. Het beginsel van voorzienbaarheid is geschonden, aangezien de inbreng krachtens de wet op 14 juli 2014 in ten minste twee openbare registers is ingeschreven. Het openbare karakter van de inschrijving impliceert dat derden, waaronder de NAP, kennis hebben gekregen

van de omstandigheid die zich heeft voorgedaan. De meer dan negen jaar durende passiviteit is niet te rechtvaardigen en vormt een ernstige schending van het beginsel van voorzienbaarheid.

- 11 Verweerder verzet zich tegen het beroep en concludeert tot ongegrondverklaring daarvan, waarbij hij de volgende argumenten aanvoert. Verzoekster beweert ten onrechte dat de termijn overeenkomstig artikel 109 DOPK is verstreken, aangezien zij overeenkomstig artikel 102, lid 3, ZDDS vanaf 28 juli 2014 (datum van de inbreng) tot 6 december 2023 (datum van de registratie overeenkomstig de ZDDS) voor iedere verrichte belastbare levering belasting verschuldigd was. De vastgestelde verplichtingen hebben betrekking op de belastingtijdvakken juni, oktober en november 2023 en vallen binnen de vastgestelde reikwijdte van de belastingcontrole. Het feit dat de registratieplicht volgens de ZDDS in 2014 is ontstaan, belet de met de inning belaste instanties niet om rekening te houden met deze omstandigheid bij de vaststelling van de verschuldigde btw voor de belastingtijdvakken juni, oktober en november 2023, aangezien het ontbreken van registratie juridische gevolgen heeft overeenkomstig artikel 102, lid 3, ZDDS, met inbegrip van de verplichting om belasting in rekening te brengen voor de belastbare leveringen die tot het moment van registratie zijn verricht.
- 12 Volgens verweerder is de bewering ongegrond dat, ondanks het feit dat de registratie overeenkomstig artikel 132, lid 3, punt 1, ZDDS krachtens de wet plaatsvindt, de persoon een registratieverzoek moet indienen en bij een afzonderlijk besluit moet worden geregistreerd. Dit type registratie is een bijzonder type verplichte btw-registratie dat voortvloeit uit de wet, waarbij de wetgever niet bepaalt dat een niet-geregistreerde persoon binnen een bepaalde termijn een bepaalde belastbare omzet moet behalen of dat de persoon een keuze heeft met betrekking tot registratie of niet-registratie. Integendeel, deze persoon moet zich, ongeacht de omzet, registreren wanneer hij goederen of diensten verwerft van een overeenkomstig de ZDDS geregistreerde persoon.
- 13 Artikel 102, lid 3, punt 1, ZDDS voorziet in een btw-plicht voor gevallen waarin de persoon verplicht was zich te registreren, maar niet tijdig een verzoek heeft ingediend. Voor de toepassing van deze bepaling moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan: 1. Voor de belastingplichtige moet een verplichting tot registratie overeenkomstig de ZDDS zijn ontstaan. 2. De persoon heeft het registratieverzoek niet binnen de gestelde termijn ingediend, waarbij de bepaling een wettelijke fictie van de btw-schuld creëert vóór de registratie van de verplichte persoon, die is gebaseerd op de niet-nakoming van de verplichting om een registratieverzoek in te dienen, die krachtens de wet binnen de wettelijke termijn is ontstaan. Uit het verzamelde bewijsmateriaal blijkt dat niet binnen de wettelijk vastgestelde termijn aan de verplichting tot registratie is voldaan, zodat overeenkomstig artikel 102, lid 3, ZDDS btw verschuldigd is over de belastbare omzet die verzoekster heeft behaald uit de in het geding zijnde onroerendgoedverkopen, namelijk over de in juni en oktober 2023 ontvangen aanbatalingen en over de definitieve verkoop van het onroerend goed in november 2023.

- 14 Verzoekster stelt ten onrechte dat de regel tot vaststelling van het bereiken van de drempel voor de registratieplicht vereist dat de omzet van de laatste twaalf maanden cumulatief wordt berekend en dat moet worden nagegaan of met de betaling op 8 juni 2023 de drempel voor de registratie overeenkomstig artikel 96 ZDDS is bereikt en overschreden. De registratie overeenkomstig artikel 132, lid 1, ZDDS ontstaat krachtens de wet op de dag van inschrijving van de inbreng in natura in het handelsregister. De cumulatieve berekening van de belastbare omzet van de afgelopen twaalf maanden is een voorwaarde voor de verplichte registratie overeenkomstig artikel 96, lid 1, ZDDS en deze omstandigheid verschilt van de omstandigheid op basis waarvan de registratie overeenkomstig artikel 132, lid 1, ZDDS plaatsvindt.
- 15 Verweerder is van mening dat bij de beoordeling of „Kabakum 3808” in de litigieuze periode een zelfstandige economische activiteit heeft uitgeoefend, rekening moet worden gehouden met het feit dat zij in 2018 een bedrijfsruimte van „BUILDINGS GROUP” heeft gekocht, die vervolgens in 2023 aan N. N. werd verkocht, en dat het doel van de onderneming de aan- en verkoop van onroerend goed omvat.

### **Motivering van de verwijzing**

- 16 De toepassing van artikel 10, lid 1, punt 3, artikel 102, artikel 132, leden 1 en 3, ZDDS en van artikel 109 DOPK doet twijfel rijzen over de verenigbaarheid ervan met de btw-richtlijn, in het bijzonder met de artikelen 9, 19, 213, 214 en 288, en met de beginselen van fiscale neutraliteit, evenredigheid en voorzienbaarheid.
- 17 Zonder enig bezwaar gaat de rechtspraak ervan uit dat, gelet op het feit dat artikel 132, lid 1, ZDDS een *lex specialis* is, de toepasselijkheid ervan niet wordt beïnvloed door het bestaan van een volgens de algemene procedure genomen besluit tot registratie op grond van de ZDDS, aangezien in het geval van artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS de registratie krachtens de wet plaatsvindt en niet door de betekening van het registratiebesluit. In de rechtspraak wordt ervan uitgegaan dat aan twee cumulatieve voorwaarden moet zijn voldaan om een registratieplicht overeenkomstig artikel 132, lid 1, ZDDS te doen ontstaan: ten eerste moet er sprake zijn van een verkrijging van goederen of diensten overeenkomstig artikel 10, lid 1, ZDDS en ten tweede moeten de goederen en diensten zijn verkregen van een persoon die is geregistreerd overeenkomstig de ZDDS.
- 18 Artikel 10, leden 1 en 2, en artikel 132, leden 1 en 3, ZDDS zetten artikel 19 van richtlijn 2006/112/EG (identiek aan artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn) om; op grond van dit artikel kunnen de lidstaten, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager. Artikel 19 van richtlijn

2006/112 verleent de lidstaten het recht om een dergelijke bijzondere fiscale behandeling alleen te voorzien in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, indien de rechtsopvolger vervolgens een zelfstandige economische activiteit blijft uitoefenen. Overeenkomstig artikel 19, lid 2, kunnen de lidstaten de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen.

- 19 Aangezien de Zesde richtlijn en de thans geldende btw-richtlijn niet uitdrukkelijk verwijzen naar het recht van de lidstaten om de betekenis en de draagwijdte van het begrip „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” te bepalen, heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punt 32) geoordeeld dat het hierbij gaat om een autonoom begrip van gemeenschapsrecht, dat eenvormig moet worden uitgelegd. In punt 40 van dat arrest werd dit begrip aldus uitgelegd dat het betrekking heeft op de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten. Volgens punt 44 van dit arrest moet de begunstigde voor de toepassing van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn (thans artikel 19 van richtlijn 2006/112) de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet slechts om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen.
- 20 Aangezien de „overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” een Unierechtelijk begrip is en door alle lidstaten eenvormig moet worden toegepast, moeten de bepalingen van artikel 10, lid 1, en artikel 132, leden 1 en 3, ZDDS alleen worden toegepast in de context van artikel 19 van richtlijn 2006/112 en in overeenstemming met de uitlegging die is gegeven in het arrest van 27 november 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, punt 40), tevens bevestigd in de latere rechtspraak van het Hof, te weten in de arresten van 29 oktober 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punt 37) en 10 november 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, punt 24).
- 21 Terwijl de omzetting van een handelsvennootschap overeenkomstig hoofdstuk 16 TZ en de overdracht van een onderneming overeenkomstig artikel 15 of artikel 60 TZ naast de verwerving van vermogensbestanddelen ook de overdracht van activiteiten veronderstellen, geldt dit niet voor de inbreng overeenkomstig artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS.
- 22 De inbreng van vermogensbestanddelen (lichamelijke en onlichamelijke) heeft alleen de overdracht van eigendom tot gevolg, waardoor deze binnen het toepassingsgebied van artikel 19 van richtlijn 2006/112 vallen en dus voor de

rechtsopvolger een verplichting tot btw-registratie kan doen ontstaan, echter alleen als het gaat om een geheel of voldoende gedeelte van een algemeenheid van goederen, zodat er sprake is van rechtsopvolging, dat wil zeggen dat de uitoefening van een zelfstandige economische activiteit mogelijk wordt. Dit lijkt in casu niet het geval te zijn, aangezien de ingebrachte vermogensbestanddelen – drie bedrijfsruimten – zich bevinden in een gebouw in aanbouw dat zowel in 2014 (het jaar waarin de inbreng in natura plaatsvond) als in 2023 (het jaar waarin de ingebrachte vermogensbestanddelen werden verkocht) nog niet in gebruik was genomen, dat wil zeggen dat de ingebrachte vermogensbestanddelen niet het voorwerp konden zijn van een economische activiteit (voor verhuur of voor de activiteit van de eigenaar), noch van de inbrengende persoon, noch van de overnemende partij.

- 23 Om die reden stelt de aangezochte rechter de eerste prejudiciële vraag. Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord, aangezien uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat het specifieke doel van artikel 19 van richtlijn 2006/112 erin bestaat de overdracht van ondernemingen of onderdelen daarvan te vergemakkelijken door deze overdrachten te vereenvoudigen en te voorkomen dat de overnemende partij financieel wordt belast door een onevenredige belastingdruk, die in elk geval later door de aftrek van voorbelasting zou worden terugbetaald. In het bijzonder is de specifieke fiscale behandeling overeenkomstig artikel 19 van de richtlijn ook te wijten aan het feit dat de over de overdracht verschuldigde btw in verhouding tot de middelen van de betrokken onderneming bijzonder hoog kan zijn (zie arrest *Zita Modes*, punt 41). Er kan redelijkerwijs worden aangenomen dat de inbreng van onroerende goederen, in dit geval in de vorm van zelfstandige objecten (bedrijfsruimten) in een gebouw, niet automatisch leidt tot rechtsopvolging en voortzetting van de zelfstandige economische activiteit en daarom niet binnen het toepassingsgebied van artikel 19 van richtlijn 2006/112 valt.
- 24 Artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS – nog in de versie van 2006, ten tijde van de vaststelling van de wet – heeft echter andere bewoordingen, volgens welke een inbreng in natura (inbreng) in een handelsvennootschap in geen geval wordt beschouwd als een levering van goederen of een dienstverrichting door de inbrenger aan de overnemende partij en, indien de inbreng is verricht door een overeenkomstig de ZDDS geregistreerde persoon, de overnemer zich verplicht overeenkomstig de ZDDS moet laten registreren (artikel 132, lid 1, ZDDS). Overeenkomstig artikel 132, lid 3, ZDDS is in deze gevallen het tijdstip van registratie de datum van inschrijving van de omstandigheid overeenkomstig artikel 10 in het handelsregister. Volgens de geldende nationale rechtsorde gaan de rechterlijke instanties in hun rechtspraak ervan uit dat in alle gevallen van inbreng overeenkomstig artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS de bijzondere regeling van artikel 132, lid 3, juncto lid 1 ZDDS van toepassing is, waarbij de registratie volgens de ZDDS krachtens de wet plaatsvindt en niet wordt beïnvloed door het al dan niet bestaan van een besluit tot registratie volgens de ZDDS.
- 25 De aangezochte rechter vraagt zich echter af of deze uitlegging juist is en of het nationale recht – en meer in het bijzonder artikel 10, lid 1, punt 3, en artikel 132,

leden 1 en 3, ZDDS – verenigbaar is met artikel 19 van richtlijn 2006/112, aangezien, zoals blijkt uit het arrest *Zita Modes*, C-497/01, de toepassing van deze regeling vereist dat er sprake is van een algemeenheid van goederen. Om te kunnen vaststellen of er sprake is van een overdracht van een handelszaak of een autonoom bedrijfsonderdeel in de zin van artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn, moet volgens het arrest van 10 november 2011, *Schriever* (C-444/10, punten 25 en 26), worden nagegaan of het geheel van de overgedragen onderdelen volstaat om een autonome economische activiteit te kunnen voortzetten. De vraag of dit geheel met name zowel roerende als onroerende goederen moet bevatten, moet worden beoordeeld tegen de achtergrond van de aard van de betrokken economische activiteit.

- 26 Zoals advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in zaak C-497/01, *Zita Modes*, van 26 september 2002, punt 36, uiteenzet, slaat het begrip „gedeelte van een algemeenheid van goederen” niet op een of meer losse elementen, maar op een combinatie van voldoende elementen daaruit, om een economische activiteit mogelijk te maken, ook al vormt die activiteit slechts een onderdeel van een groter bedrijf, waaruit het is losgemaakt. In punt 39 van de conclusie wordt gesteld dat, wanneer een belastingplichtige van een andere belastingplichtige losse vermogensbestanddelen verkrijgt – zeg een handelsmerk of een deel van de handelsvoorraden of zelfs alle handelsvoorraden, dat kan worden gezien als een normale zakelijke transactie of een investering, en dat de btw-voortuitbetaling kan worden gezien als een normale verplichting van de handelaar. De overgang van een heel bedrijf is echter een uitzonderlijke gebeurtenis, en een bijzondere behandeling kan gerechtvaardigd zijn omdat het btw-bedrag dat moet worden voorgeschoten, bijzonder groot kan zijn in verhouding tot de middelen van het betrokken bedrijf.
- 27 De verenigbaarheid van artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS met artikel 19 van de btw-richtlijn werd ook in punt 20 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *TETS Haskovo* (C-234/11, EU:C:2012:352) in twijfel getrokken. In de context van het hoofdgeding heeft de advocaat-generaal in haar conclusie verklaard: „Ik zou er echter op willen wijzen dat artikel 19 van de btw-richtlijn de lidstaten een dergelijke regeling van de rechtsopvolging slechts toestaat als het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen wordt overgedragen. Het Hof heeft met betrekking tot de voorloper daarvan, artikel 5, lid 8, van de Zesde richtlijn [...] vastgesteld dat daaronder slechts dient te worden verstaan de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel dat een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormt waarmee een zelfstandige economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer. [...]”
- 28 In feite vormt de regeling in de ZDDS inzake de vrijstelling van btw op de inbreng een voorwaarde voor misbruik en „btw-besparing”. Een van de manieren waarop de btw in de praktijk wordt omzeild, is dat in plaats van rechtstreeks een koopovereenkomst voor het onroerend goed te sluiten tussen de aannemer en de natuurlijke persoon, het onroerend goed eerst wordt ingebracht in een nieuw

opgerichte vennootschap, waarna de aandelen van deze vennootschap worden overgedragen aan de natuurlijke persoon die de daadwerkelijke koper van het onroerend goed is. Op die manier wordt de natuurlijke persoon de enige eigenaar van het kapitaal van de vennootschap waarvan het onroerend goed zelf eigendom is. De inbreng van het onroerend goed in een handelsvennootschap en de daaropvolgende verkoop van de aandelen ervan zijn gericht op de overdracht van het in die vennootschap ingebrachte onroerend goed en niet op de verwerving van aandelen met het oog op de uitoefening van een economische activiteit. Op grond van de ZDDS is ook de verkoop van aandelen vrijgesteld van btw (artikel 46, lid 1, punt 5, ZDDS). Dit betekent dat bij de verkoop van aandelen in een vennootschap waarin een onroerend goed is ingebracht, in plaats van de verkoop van het onroerend goed zelf, deze handeling niet belastbaar is.

- 29 Om die reden stelt de aangezochte rechter de tweede prejudiciële vraag. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord en indien de registratie overeenkomstig de ZDDS in geval van een inbreng overeenkomstig artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS krachtens de wet plaatsvindt, rijst de vraag of de bepalingen van artikel 102 ZDDS in dit geval van verplichte registratie überhaupt van toepassing zijn. Dit komt doordat artikel 102 ZDDS zelf de titel „Registratie op initiatief van de met de inning belaste instanties” draagt en ter omzetting van artikel 213 en artikel 214 van richtlijn 2006/112 en in toepassing van artikel 287, lid 17, van de richtlijn werd ingevoerd en daarom in het algemeen betrekking heeft op de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen in de zin van de btw-richtlijn.
- 30 In die zin werd ook in het arrest van 11 april 2024, Legafact (C-122/23, EU:C:2024:293, punten 34, 35 en 36) geoordeeld dat de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen in de zin van de btw-richtlijn voorziet in administratieve vereenvoudigingen die ertoe strekken de oprichting van deze ondernemingen te bevorderen, hun activiteit en hun concurrentievermogen te versterken, alsmede een redelijke verhouding te handhaven tussen de administratieve lasten in verband met de fiscale controle en de geringe belastinginkomsten die vallen te verwachten. In deze omstandigheden lijkt de verplichting tot berekening van de btw door een overeenkomstig artikel 132, lid 1, ZDDS geregistreerde persoon in het kader van de regeling van artikel 102 ZDDS onverenigbaar.
- 31 Anderzijds vereist het beginsel van btw-neutraliteit dat de toepassing van artikel 19 van de btw-richtlijn tot precies hetzelfde resultaat leidt als wanneer de belasting op de gebruikelijke wijze zou zijn berekend en afgetrokken. In deze omstandigheden vereist het beginsel van fiscale neutraliteit dat, wanneer de inbreng van vermogensbestanddelen is vrijgesteld van btw en geldt als reden voor een verplichte registratie overeenkomstig de ZDDS, bij de daaropvolgende verkoop van de ingebrachte vermogensbestanddelen de btw wordt berekend overeenkomstig de algemene regels van artikel 25 en artikel 85 ZDDS, waarvan de toepassing in principe niet afhankelijk mag zijn van de termijn die is verstreken tussen de inbreng en de daaropvolgende verkoop, en ongeacht of en wanneer de onderneming die de inbreng overneemt, een registratieverzoek heeft ingediend.

- 32 Indien het tijdstip van registratie de datum van inschrijving van de inbreng in natura is en de registratie krachtens de ZDDS krachtens de wet plaatsvindt, lijkt het bovendien niet relevant te zijn of het belastingtijdvak waarin deze gebeurtenis zich heeft voorgedaan, onder de reikwijdte van de controle valt. Bij de beoordeling of de termijn overeenkomstig artikel 109 DOPK is nageleefd, volstaat het in principe dat de vastgestelde verplichtingen binnen de reikwijdte van de controle vallen en dat de termijn waarbinnen zij door een controle kunnen worden vastgesteld, niet is verstreken.
- 33 Tegelijkertijd wordt in het besluit tot registratie van „Kabakum 3808” volgens de ZDDS een ander tijdstip vermeld voor het ontstaan van de verplichting tot het indienen van een registratieverzoek, dat afhankelijk was van de omzet uit de ontvangen aanbetalen en de prijs volgens de notariële akten en niet van de datum van inschrijving van de inbreng, waarbij tussen het tijdstip van de inbreng en het tijdstip van de eerste ontvangen betaling een periode van meer dan negen jaar was verstreken. Bovendien staat vast dat de onderneming in deze periode geen zelfstandige economische activiteit heeft uitgeoefend en dat zij, hoewel zij geen verzoek tot vrijwillige uitschrijving had ingediend overeenkomstig artikel 108, lid 3, ZDDS (van kracht sinds 1 januari 2017), daartoe formeel in staat zou zijn geweest.
- 34 Het standpunt van verweerder dat „Kabakum 3808” toch een economische activiteit heeft uitgeoefend, aangezien zij in 2018 van „BUILDINGS GROUP” een onroerend goed, namelijk een bedrijfsruimte, heeft gekocht, dat zij vervolgens in 2023 aan N. N. heeft verkocht, kan naar het oordeel van de aangezochte rechter niet worden gedeeld. Volgens de ZDDS vormt elke activiteit die regelmatig of beroepsmatig tegen vergoeding wordt verricht, met inbegrip van het gebruik van lichamelijke en onlichamelijke zaken met het oog op het verkrijgen van regelmatige inkomsten daaruit, een zelfstandige economische activiteit. In het arrest van 15 september 2011, *Słaby e.a.* (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 36) heeft het Hof geoordeeld dat het begrip belastingplichtige wordt gedefinieerd in relatie tot het begrip economische activiteit en dat de loutere uitoefening door de eigenaar van zijn eigendomsrecht op zich niet als een economische activiteit kan worden beschouwd. Het is van doorslaggevend belang of de betrokkene voor de betreffende handeling actief stappen onderneemt door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke een fabrikant, handelaar of dienstverrichter in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn aanwendt. Als dergelijke actieve stappen noemt het Hof met name de uitvoering van werken om terreinen bouwrijp te maken en het gebruik van beproefde verkooptechnieken, en benadrukt het dat deze niet passen bij het beheer van een privévermogen (punten 39, 40 en 41). Volgens het Hof is het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn een objectief begrip in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat ervan. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (arresten van 21 februari 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, EU:C:2006:124, en 19 juli 2012, *Rēdlihs*, C-263/11,

- EU:C:2012:497), maar de vraag of de betrokken activiteit erop gericht is er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, is een feitelijke vraag bij de beoordeling waarvan de nationale rechterlijke instanties alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten nemen (arresten van 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 33, en 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punten 24 en 26).
- 35 In het onderhavige geval zijn dergelijke handelingen niet vastgesteld door de met de inning belaste instanties. Tijdens de betrokken belastingcontrole is onomstotelijk vastgesteld dat de enige aangegeven verkopen betrekking hadden op drie belastingaanslagen voor notariskosten. Bovendien bevinden de onroerende goederen waarop de betrokken verkopen betrekking hebben, zich in een gebouw dat ten tijde van de verkoop nog in „aanbouw” was en dat nog niet in gebruik was genomen. Met andere woorden, deze onroerende goederen konden niet worden gebruikt voor een economische activiteit van de onderneming, bijvoorbeeld voor de verhuur of voor de activiteit van de eigenaar. In deze omstandigheden is de aangezochte rechter van oordeel dat „Kabakum 3808” in de periode tussen de inschrijving van de inbreng en de uitvoering van de betrokken verkopen geen zelfstandige economische activiteit heeft uitgeoefend, ook niet met betrekking tot de ingebrachte vermogensbestanddelen.
- 36 Zowel de met de inning belaste instanties als verzoekster voeren argumenten aan ter ondersteuning van hun standpunten, volgens welke artikel 132 en artikel 102 ZDDS tegelijkertijd van toepassing zijn, wat leidt tot de berekening van btw voor de ingebrachte vermogensbestanddelen, ongeacht het feit dat „Kabakum 3808” gedurende een periode van meer dan negen jaar geen economische activiteit heeft uitgeoefend. Met het oog op het doel en de strekking van artikel 19 van de btw-richtlijn lijkt dit onaanvaardbaar.
- 37 Enerzijds lijkt de Bulgarse regeling in artikel 10, lid 1, punt 3 ZDDS het beperkte toepassingsgebied van artikel 19 van de btw-richtlijn te negeren door elke inbreng in natura te behandelen als „geen levering”, zonder dat hoeft te worden nagegaan of er sprake is van „een onderneming of een deel van een onderneming” en of het gaat om „het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen” waarvan de inbreng leidt tot „voortzetting van de zelfstandige economische activiteit”, en tegelijkertijd schrijft zij een automatische registratie van de ontvanger krachtens de wet voor. Anderzijds creëert artikel 102, lid 3, ZDDS een wettelijke fictie van een btw-schuld vóór de registratie van de belastingplichtige, waarop ook verweerder wijst, waarbij de reden hiervoor het niet nakomen is van de krachtens de wet ontstane verplichting om binnen de wettelijk voorgeschreven termijn een registratieverzoek in te dienen. Een dergelijk stelsel van wettelijke ficties kan er uiteindelijk toe leiden dat achteraf met terugwerkende kracht belasting wordt geheven, ook al heeft de overnemer na de inschrijving van de inbreng feitelijk geen economische activiteit uitgeoefend. In de praktijk zijn de fiscale gevolgen in de vorm van de vaststellingen in de litigieuze naheffingsaanslag en de daarin vastgestelde btw-schulden niet gebaseerd op werkelijke economische omstandigheden, maar op een wettelijke fictie met terugwerkende kracht, zodat de

vraag rijst of het verenigbaar is met de beginselen van fiscale neutraliteit (gelijke behandeling van soortgelijke economische transacties), rechtszekerheid (voorzienbaarheid van de fiscale gevolgen) en evenredigheid (verbod van buitensporige belastingdruk zonder activiteit).

- 38 Het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat de btw gelijkelijk van toepassing is op alle economische activiteiten, ongeacht hun rechtsvorm (arresten van 10 april 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49, en 21 februari 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punt 92). Aangezien btw wordt geheven over het werkelijke verbruik en niet over formele juridische constructies, moet de belasting de werkelijke economische activiteit weerspiegelen. In casu is de inbrengende vennootschap overeenkomstig de ZDDS geregistreerd, terwijl de overnemende vennootschap geen zelfstandige economische activiteit uitoefent: zij biedt geen goederen of diensten op een markt aan, ontvangt geen inkomsten, heeft geen personeel en kan de ingebrachte vermogensbestanddelen ook niet gebruiken voor belastbare leveringen (aangezien zij zich bevinden in een gebouw dat niet in gebruik is genomen). Niettemin worden beide personen volgens artikel 10, lid 1, punt 3, ZDDS en in de nationale belastingpraktijk en rechtspraak gelijkgesteld, doordat de ontvanger wordt behandeld als een geregistreerde belastingplichtige en haar de verplichting wordt opgelegd om de btw te berekenen voor de negen jaar later verrichte doorverkoop van de ingebrachte vermogensbestanddelen. Volgens de aangezochte rechter kunnen deze uitlegging en een dergelijke praktijk afbreuk doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien bij de fiscale behandeling geen rekening wordt gehouden met de verschillen tussen een persoon die daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent, en een persoon die geen dergelijke activiteit uitoefent. Het Hof is consequent van oordeel dat de economische activiteit op basis van objectieve elementen – intentie en feitelijke handelingen – moet worden vastgesteld (arresten van 14 februari 1985, *Rompelman*, C-268/83, EU:C:1985:74, punten 23 en 24, en 8 juni 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 34), zodat de toepassing van de belastingregeling op een persoon die geen activiteit uitoefent, niet in overeenstemming is met dit beginsel.
- 39 Het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gezien zijn rechten en plichten jegens de belastingdienst, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft (arresten van 8 mei 2008, *Ecotrade*, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 44, en 6 februari 2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 46). In het onderhavige geval lijkt dit beginsel door de belastingautoriteiten te zijn genegeerd, aangezien zij in het registratiebesluit overeenkomstig de ZDDS weliswaar artikel 132, lid 1, ZDDS als reden voor de verplichte registratie hebben vermeld, maar „Kabakum 3808” overeenkomstig de ZDDS op grond van artikel 96, lid 1, tweede zin, ZDDS hebben geregistreerd omdat de belastbare omzet was behaald. Bijgevolg wordt de onderneming geacht op twee verschillende rechtsgrondslagen en op verschillende tijdstippen – voor het eerst op 14 juli 2014 en voor de tweede keer op 6 december 2023 – overeenkomstig de ZDDS te zijn geregistreerd, waardoor

rechtsonzekerheid ontstaat in verband met het doel van de identificatie van belastingplichtigen.

- 40 Het evenredigheidsbeginsel vereist op zijn beurt dat de maatregelen die de lidstaten kunnen vaststellen niet verder mogen gaan dan wat nodig is ter bereiking van het doel de juiste heffing van de belasting en de voorkoming van fraude te waarborgen (arrest van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punten 26 tot en met 28). De registratie „krachtens de wet” moet de continuïteit bij de overdracht van ondernemingen waarborgen; echter, wanneer er geen overdracht van een onderneming plaatsvindt, maar alleen van afzonderlijke vermogensbestanddelen, kan het doel van de maatregel niet worden bereikt. De automatische toepassing ervan zonder onderzoek van de feitelijke economische omstandigheden leidt dus tot een onevenredig resultaat.
- 41 Om die reden stelt de aangezochte rechter de derde en de vierde vraag.
- 42 Indien de in het geding zijnde inbreng helemaal niet onder het toepassingsgebied van artikel 19 van de btw-richtlijn valt, zou artikel 132, leden 1 en 3, ZDDS niet van toepassing zijn, wat zou betekenen dat de omzet uit de verkoop van de ingebrachte onroerende goederen niet aan de btw zou zijn onderworpen, maar uitsluitend in aanmerking zou moeten worden genomen voor de registratie overeenkomstig artikel 96, lid 1, ZDDS.
- 43 In dit verband moet ook in aanmerking worden genomen dat volgens artikel 96, lid 3, ZDDS (artikel 288 van de btw-richtlijn) leveringen van investeringsgoederen die worden gebruikt voor de activiteiten van de persoon, buiten beschouwing worden gelaten bij de vaststelling van de belastbare omzet. In het onderhavige geval staat in de procedure vast dat de litigieuze onroerende goederen (zowel de ingebrachte als de in 2018 verworven onroerende goederen) in de balans van „Kabakum 3808” als lichamelijke investeringsgoederen zijn opgenomen; aangezien de vennootschap echter geen economische activiteit heeft uitgeoefend, is niet voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de uitzondering overeenkomstig artikel 96, lid 3, ZDDS en moeten de leveringen worden opgenomen in de belastbare omzet.
- 44 Daarom stelt de aangezochte rechter ook de laatste vraag. Om de hierboven uiteengezette redenen acht de verwijzende rechter het voor de beslechting van het hoofdgeding noodzakelijk dat deze vragen worden beantwoord, en verzoekt hij het Hof om een prejudiciële beslissing.