



Datum van inontvangstneming : 15/08/2016

**Zaak C-392/16**

**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 juli 2016

**Verwijzende rechter:**

Curtea de Apel București (Roemenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

25 april 2016

**Verzoekende partij:**

■■■■■ ■■■■■

**Verwerende partijen:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Beroep tot nietigverklaring van het door verweerders jegens verzoeker vastgestelde heffingsbericht inzake btw, voor zover deze laatste daarbij het recht is ontzegd om aanspraak te maken op toepassing van de regeling houdende een vereenvoudiging van de belastingheffing, namelijk de verleggingsregeling (*reverse-charge-procedure*), doordat hij op het gebied van de btw met terugwerkende kracht als belastingplichtige is gekwalificeerd.

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Krachtens artikel 267 VWEU geformuleerd verzoek om uitlegging van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk

stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 145, blz. 1), en van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

### **Prejudiciële vraag**

Staan richtlijn 77/388/EEG en richtlijn 2006/112/EG – in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding – in de weg aan een nationale regeling of een fiscale praktijk volgens welke een belastingplichtige die aan een btw-controle is onderworpen en nadien ambtshalve voor btw-doeleinden is geregistreerd, niet in aanmerking komt voor de verleggingsregeling (als maatregel tot vereenvoudiging van de belastingheffing), die ten tijde van de feiten op bindende wijze was vastgesteld voor transacties die door voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtigen werden verricht met betrekking tot percelen land, op grond dat de gecontroleerde belastingplichtige niet heeft verzocht om voor btw-doeleinden te worden geregistreerd – en hij die inschrijving dus ook niet heeft verkregen – vóórdat hij de betrokken transacties heeft verricht dan wel vóór de datum waarop de gestelde bovengrens van jaarlijkse verrichtingen is overschreden?

### **Relevante Unierechtelijke bepalingen en aangevoerde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie**

Aangevoerde bepalingen van het recht van de Unie: Zesde richtlijn 77/388/EEG, artikelen 4 en 10, artikel 21, punt 1, onder a), artikel 22, lid 8, en artikel 27, alsook richtlijn 2006/112/EG, artikel 9, lid 1, artikel 193, artikel 199, lid 1, onder c), en lid 2, artikel 213, lid 1, artikel 214, lid 1, onder a), artikel 226, punt 11, en de artikelen 273 en 394.

Ingeroepen rechtspraak: arrest van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), arrest van 21 maart 2000, Gabalfrisa e a. (gevoegde zaken C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145), en arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 60, 61 en 63).

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927/23 decembrie 2003), cu modificările și completările ulterioare (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), bekendgemaakt in de Monitor Oficial al României, Deel I, nr. 927 van 23 december 2003, zoals gewijzigd en aangevuld (hierna ook: „belastingwetboek”), en Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112/6 februarie 2004) (regeringsbesluit nr. 44/2004 van 22 januari 2004 betreffende de

■■■■■

uitvoeringsbepalingen van wet 571/2003 houdende het belastingwetboek, bekendgemaakt in de Monitor Oficial al României, Deel I, nr. 112 van 6 februari 2004), zoals gewijzigd en aangevuld).

Volgens artikel 152 van het belastingwetboek, houdende de werkingssfeer van een bijzondere vrijstellingsregeling en de dienaangaande geldende bepalingen, „[zijn] van de belasting over de toegevoegde waarde [...] vrijgesteld de belastingplichtigen van wie de verklaarde of verwezenlijkte jaaromzet niet meer bedraagt dan 200 000 lei [RON]”, terwijl „de belastingplichtigen die in de loop van het boekjaar de voor de vrijstellingsregeling gestelde bovengrens overschrijden, binnen een termijn van 10 dagen vanaf de datum waarop die overschrijding is vastgesteld, moeten verzoeken om registratie voor btw-doeleinden als belastingplichtige volgens de normale regeling”. Voor het geval dat die termijn niet wordt geëerbiedigd, bepaalt dit artikel eveneens dat „de belastingdienst de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde kan eisen voor het tijdvak dat is verstreken tussen de datum waarop de betrokken belastingplichtige de registratie voor btw-doeleinden als belastingplichtige volgens de normale regeling diende aan te vragen en de datum waarop die registratie daadwerkelijk van kracht is geworden”.

Regeringsbesluit nr. 44/2004 bepaalde – tot 2007 in punt 56 en vanaf 2007 in punt 62 ervan – dat de belastingautoriteiten gehouden waren om van een belastingplichtige die de vrijstellingsbovengrens had overschreden maar niet om registratie voor btw-doeleinden als belastingplichtige volgens de normale regeling overeenkomstig de bepalingen van artikel 152 van het belastingwetboek had verzocht, met terugwerkende kracht betaling van de verschuldigde btw te eisen en om de betrokkene eveneens ambtshalve als belastingplichtige voor btw-doeleinden te registreren.

Wat de verleggingsregeling betreft, zijn voor het boekjaar 2006 de bepalingen relevant van artikel 160 van het belastingwetboek, en voor het boekjaar 2007 de bepalingen van datzelfde artikel, gelezen in samenhang met de uitvoeringsbepalingen waarin regeringsbesluit nr. 44/2004 voorziet. Daarin is in wezen bepaald dat op de leveranciers en verkrijgers van bepaalde goederen, waaronder percelen land, de verplichting rust om de bij wege van de verleggingsregeling vastgestelde maatregel tot vereenvoudiging van de belastingheffing toe te passen. Voor de toepassing daarvan is evenwel noodzakelijkerwijs vereist dat zowel de verkoper als de afnemer ervan als belastingplichtigen voor btw-doeleinden zijn geregistreerd.

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

- 1 ■■■■■ ■■■■■ verzoeker in het hoofdgeding, heeft – in de periode van 11 augustus 2005 tot 31 december 2009 – 35 onroerendgoedtransacties verricht met betrekking tot gronden en panden waarvan hij zelf de eigenaar was, zowel in

de hoedanigheid van natuurlijke persoon die in Roemenië niet als belastingplichtige voor btw-doeleinden was geregistreerd, als in de hoedanigheid van als belastingplichtige voor btw-doeleinden geregistreerde Roemeense rechtspersoon, en voor welke verrichtingen hij noch btw heeft aangerekend, noch btw aan de staat heeft betaald.

- 2 Voor het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing zijn van die transacties zeven koop- en verkoopovereenkomsten betreffende voornoemde percelen land relevant, die in 2006 en in 2007 met voor btw-doeleinden geregistreerde Roemeense rechtspersonen zijn gesloten.
- 3 Na een door de belastingdienst in september 2010 verrichte controle heeft deze dienst geoordeeld dat de door verzoeker verrichte transacties aan de wettelijke vereisten voldeden om te worden aangemerkt als verrichtingen die binnen de werkingssfeer van de btw vielen. Gelet op de overschrijding van het voor vrijstelling gestelde maximumbedrag en het feit dat de betrokken verrichtingen konden worden beschouwd als een economische activiteit bestaande uit de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, was verzoeker volgens de belastingdienst dan ook een belastingplichtige.
- 4 Vaststellende dat verzoeker niet de verplichting was nagekomen om de registratie voor btw-doeleinden aan te vragen binnen een termijn van 10 dagen vanaf de datum waarop de voornoemde bovengrens was overschreden (hetgeen het geval was in december 2005), heeft de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Regionaal directoraat-generaal van openbare financiën van Boekarest) hem met terugwerkende kracht vanaf 1 februari 2006 als belastingplichtige voor de btw aangemerkt.
- 5 Daarop is btw berekend voor alle onroerendgoedtransacties die verzoeker had verricht als verkoper, daaronder begrepen de zeven overeenkomsten betreffende de voornoemde percelen land die hij had gesloten met de voor btw-doeleinden geregistreerde rechtspersonen als kopers. Bijgevolg heeft tegenpartij op 29 september 2010 een heffingsbericht vastgesteld, waartegen wordt opgekomen in het hoofdgeding.
- 6 Verzoeker betwist – zowel in de voorafgaande bestuurlijke procedure voor de ANAF [Agenția Națională de Administrare Fiscală] – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal geschillenbehandeling), als thans voor de verwijzende rechterlijke instantie – de rechtmatigheid van het bestuurlijke belastingbesluit (het heffingsbericht), waarbij hij met betrekking tot de door hem in 2006 en in 2007 met voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtigen gesloten transacties verzoekt om toepassing van de vereenvoudigde belastingheffing (de verleggingsregeling) die ten tijde van de betrokken verrichtingen door de nationale wettelijke regeling (het belastingwetboek) op bindende wijze werd

■■■■■

voorgeschreven voor transacties betreffende percelen land door belastingplichtigen.

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

- 7 Verzoeker betoogt dat voor zover de belastingdienst hem voor de betrokken periode met terugwerkende kracht vanaf februari 2006 als belastingplichtige heeft gekwalificeerd, waardoor hij verplicht werd om met betrekking tot de gesloten transacties btw aan de staat te betalen, evenzo [jegens hem] het stelsel van de vereenvoudigde belastingheffing (de verleggingsregeling) moet worden toegepast voor de overeenkomsten die hij heeft gesloten met belastingplichtigen (Roemeense rechtspersonen die in 2006 en 2007 voor btw-doeleinden waren geregistreerd).
- 8 Ook al bepaalt het belastingwetboek dat de verleggingsregeling alleen kan worden toegepast in een situatie waarin zowel de verkoper als de koper voor btw-doeleinden zijn geregistreerd, dit betreft volgens hem slechts een formele voorwaarde die ervoor moet zorgen dat bij de btw-aangifte het bewijs kan worden geleverd en kan worden gecontroleerd dat sprake is van een reverse-charge-procedure, maar dat het niet gaat om een vereiste voor de erkenning van het recht als zodanig.
- 9 Verzoeker vergelijkt de onderhavige situatie met die welke aan de orde was in het arrest dat het Hof [van Justitie] in de zaak Salomie en Oltean heeft gewezen, waarbij hij aanvoert dat, net zomin als de tardieve registratie voor btw-doeleinden kan afdoen aan de erkenning – op het tijdstip van de opeisbaarheid van de belasting – van het recht op aftrek van de voorbelasting, een buiten termijn verrichte registratie evenmin kan afdoen aan het recht om in aanmerking te komen voor toepassing van de verleggingsregeling, op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is.
- 10 Bovendien kan de weigering om de verleggingsregeling toe te passen volgens hem niet worden beschouwd als een sanctie voor de laattijdige registratie als belastingplichtige, aangezien hij reeds is bestraft doordat verdragingsrente is toegepast, en een dergelijke dubbele bestraffing in strijd zou zijn met het in het Unierecht vastgelegde evenredigheidsbeginsel.
- 11 Verweerders verzoeken om verwerping van de argumenten van verzoeker en betogen dat, wat deze laatste betreft, de voor toepassing van de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing gestelde voorwaarden niet waren vervuld, te weten dat niet alleen de koper, maar ook de verkoper als belastingplichtige voor btw-doeleinden moet zijn geregistreerd.

**Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

- 12 De Curtea de Apel București (hof van beroep te Boekarest) wijst erop dat in casu aanspraak wordt gemaakt op toepassing van de verleggingsregeling, die in 2006 en 2007 verplicht werd opgelegd met betrekking tot door belastingplichtigen verrichte onroerendgoedtransacties betreffende percelen land, en preciseert tevens dat verzoeker met terugwerkende kracht als belastingplichtige is geïdentificeerd, waaruit voor hem de verplichting voortvloeide om btw over de betrokken verrichtingen te betalen. Volgens de verwijzende rechter is het dan ook dienstig om een verzoek om een prejudiciële beslissing over te leggen teneinde de onderhavige zaak te kunnen afdoen.
- 13 De Curtea de Apel București is om te beginnen van oordeel dat de Roemeense wetgever niet heeft voorzien in de voorwaarden voor toepassing van de verleggingsregeling ingeval de fiscale situatie van de cedent of van de verkrijger – zoals in casu is gebeurd – met terugwerkende kracht wordt geherkwalificeerd, waarbij de verwijzende rechterlijke instantie ook constateert dat de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige had op het tijdstip waarop de transacties hebben plaatsgevonden, en hij dus verplicht was om btw aan de staat te betalen, ook al was hij niet voor btw-doeleinden geregistreerd.
- 14 Vervolgens merkt deze rechter ook op dat, ofschoon de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 voor de lidstaten in de mogelijkheid hebben voorzien om met betrekking tot bepaalde leveringen van goederen of verstrekkingen van diensten bijzondere en geschikte maatregelen toe te passen om de heffing van de btw te vereenvoudigen, deze richtlijnen evenwel niet expliciet verwijzen naar het geval waarin een lidstaat heeft beslist om gebruik daarvan te maken en niettemin de vastgestelde – en door de Unie erkende – regeling niet toepast, op grond dat de leverancier niet voor btw-doeleinden was geregistreerd op het tijdstip waarop de goederen zijn geleverd, in een situatie waarin de hoedanigheid van de leverancier als belastingplichtige slechts naar aanleiding van een latere controle is komen vast te staan.
- 15 Rekening ermee houdend dat het Hof in het arrest Salomie en Oltean heeft geoordeeld dat de verplichte registratie voor btw-doeleinden een formele en geen materiële voorwaarde vormt om het recht op aftrek van voorbelasting te kunnen doen gelden, rijst volgens de verwijzende rechter de vraag of het ontbreken van een btw-registratienummer, op het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan, nog steeds een louter formeel vereiste vormt voor de toepassing van de maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing, dan wel een materiële voorwaarde is geworden, aangezien het ontbreken van de registratie voor btw-doeleinden zonder meer heeft geleid tot de niet-toepassing van de verleggingsregeling, die nochtans werd opgelegd voor transacties betreffende percelen land. Deze rechterlijke instantie herinnert in die context tevens aan de rechtspraak die voortvloeit uit de arresten die het Hof heeft gewezen in de zaken Nidera en Gabalfrisa, waarin is geoordeeld dat het feit dat een registratie voor

■

btw-doeleinden buiten de gestelde termijn is geschied, enkel tot oplegging van geldboeten en bestuurlijke sancties maar niet tot een verschillende fiscale behandeling kan leiden.

- 16 De verwijzende rechterlijke instantie is dan ook van mening dat moet worden verduidelijkt of de intrekking van de verleggingsregeling, welke regeling inhoudt dat de verplichting om btw te heffen en aan de staat te betalen van de verkoper aan de afnemer wordt overgedragen, op de enkele grond dat de registratie voor btw-doeleinden nog ontbrak op het tijdstip waarop het betrokken goed is geleverd, verenigbaar is met de doelstelling die door de twee voornoemde richtlijnen wordt nagestreefd, dan wel dit doel voorbijschiet, doordat een buitensporig hoge last wordt opgelegd aan de cedent die immers niet verplicht zou zijn geweest om btw aan te rekenen en te betalen indien hij op het tijdstip van de overdracht van de goederen voor btw-doeleinden was geregistreerd.