Datum van inontvangstneming	:	30/05/2014

Zaak C-183/14

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:

11 april 2014

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel Cluj (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 februari 2014

Verzoekende partijen:

Radu Florin Salomie

Nicolae Vasile Oltean

Verwerende partij:

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj

Voorwerp van het hoofdgeding

Voorziening tegen de beslissing van de Tribunalul Cluj tot verwerping van de door verzoekers ingestelde administratieve beroepen in fiscale zaken.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Uitlegging van de artikelen 9, lid 1, 167, 168, 179 en 213 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna ook: „btw-richtlijn”), alsook van het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen. Artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

1. Kan een natuurlijke persoon die zich bij overeenkomst met andere natuurlijke personen heeft verenigd, welk maatschap, dat geen rechtspersoonlijkheid heeft en fiscaal niet is aangemeld noch is geregistreerd, is gesloten met het oog op de oprichting van een nog te bouwen onroerend goed (bouwverrichtingen) op een perceel dat tot het privévermogen van enkele contractanten behoort, in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding als een btw-plichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn worden aangemerkt, indien de overdrachten van de gebouwen, die op tot het privévermogen van sommige medecontractanten behorende percelen zijn opgericht, op fiscaal gebied door de belastingadministratie aanvankelijk zijn beschouwd als verkopen die tot het beheer van het privévermogen van deze personen behoren?

2. Dienen het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en de andere algemene rechtsbeginselen zoals die uit de btw-richtlijn voortvloeien, in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding aldus te worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk waarmee de belastingadministratie ten aanzien van de betrokken natuurlijke persoon eerst de inkomstenbelasting met betrekking tot de overdracht van tot het privévermogen behorende goederen toepast, om vervolgens, zonder dat sprake is van enige wijziging van de toepasselijke basisregeling, haar standpunt twee jaar later op basis van dezelfde feiten te wijzigen en diezelfde verrichtingen als een aan de btw onderworpen economische activiteit te kwalificeren waarvoor zij met terugwerkende kracht aanvullende rechten berekent?

3. Dienen de artikelen 167, 168 en 213 van de btw-richtlijn, gelet op het vereiste van belastingneutraliteit, aldus te worden uitgelegd dat zij in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding eraan in de weg staan dat de belastingautoriteiten weigeren te erkennen dat een belastingplichtige recht heeft op aftrek van de voorbelasting die op de door hem met het oog op de belastbare transacties verkregen goederen en diensten drukt, op de enkele grond dat de betrokkene op het tijdstip waarop die diensten zijn verleend, niet voor btw-doeleinden was geregistreerd?

4. Dient artikel 179 van de btw-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat het in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding in de weg staat aan een nationale regeling die een belastingplichtige op wie de uitzonderingsregeling van toepassing is en die tardief de registratie voor btw-doeleinden heeft aangevraagd, de verplichting oplegt om de belasting te betalen die had moeten worden toegepast, zonder dat hem het recht wordt verleend om de voorbelasting af te trekken die voor elke belastbare periode aftrekbaar was, welk recht van aftrek nadien zal worden uitgeoefend via de btw-aangifte die wordt ingediend nadat de belastingplichtige is geregistreerd voor btw-doeleinden, wat mogelijkerwijs gevolgen heeft voor de berekening van de extra rechten?

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

Artikelen 9, 12, 167, 168, 179 en 213 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).

Arresten Skoma-Lux, C-161/06, EU:C:2007:773, Słaby e.a., C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, BP Soupergaz/Statul Elen, C-62/93, EU:C:1995:223, Cedilac, C-368/06, EU:C:2007:819, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Wet nr. 571/2003 houdende de Codul fiscal (hierna ook: „belastingwetboek"), bekendgemaakt in Monitorul Oficial [al României, Partea I] nr. 927 van 23 december 2003, zoals gewijzigd en aangevuld, in de ten tijde van de feiten geldende versie ervan.

In titel III van de Codul fiscal, betreffende de inkomstenbelasting, regelt hoofdstuk VIII[1] de belasting op opbrengsten die voortvloeien uit overdrachten van onroerende goederen die tot het privévermogen behoren. Volgens de artikelen 77^1 en 77^3 wordt deze belasting geheven op „de overdracht van de eigendom van onroerende goederen en van alle daartoe behorende accesssoire rechten die wordt overeengekomen via rechtshandelingen *inter vivos* betreffende op te richten gebouwen van om het even welke aard en de aanpalende gronden, alsook van percelen zonder gebouwen", vóórdat de openbare inschrijving van de akte houdende de overdracht van de eigendom wordt verricht. De notarissen delen de belastingautoriteiten periodiek gegevens mee over de partijen, de waarde van de verrichtingen, de opgelegde belasting en de notariskosten betreffende de eigendomsoverdrachten.

Tevens worden de hiernavolgende bepalingen van de Codul fiscal ingeroepen, betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw):

„Artikel 126 – Belastbare handelingen

(1) Voor de btw zijn in Roemenië belastbaar de handelingen die cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) handelingen onder bezwarende titel die, in de zin van de artikelen 128 tot en met 130, onder de btw vallende leveringen van goederen of verrichtingen van diensten zijn of daarmee zijn gelijk te stellen;

b) de levering van goederen of de verrichting van diensten wordt geacht plaats te vinden in Roemenië, overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 132 en 133;

c) de levering van goederen of de verrichting van diensten wordt uitgevoerd door een als zodanig handelende belastingplichtige, zoals gedefinieerd in artikel 127, lid 1;

d) de levering van goederen of de verrichting van diensten vindt plaats in het kader van een van de economische activiteiten bedoeld in artikel 127, lid 2."

„Artikel 127 – Belastingplichtigen en economische activiteiten

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

(2) [...] Evenzo wordt als ‚economische activiteit' beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

(2^1) De uitvoeringsvoorschriften definiëren de gevallen waarin een natuurlijke persoon die onroerende zaken levert, belastingplichtig wordt. [...] [Dit lid is ingevoegd op 1 januari 2010] [...]

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

„Artikel 141 – Vrijstellingen voor handelingen in het binnenland

(2) De volgende handelingen zijn eveneens vrijgesteld van btw:

[...]

f) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein alsook van ieder ander terrein. Bij wijze van uitzondering geldt de vrijstelling evenwel niet voor de levering van nieuwe gebouwen, gedeelten van nieuwe gebouwen of bouwterreinen door een belastingplichtige die de met betrekking tot het verbouwen of bouwen van deze onroerende goederen betaalde voorbelasting geheel of gedeeltelijk heeft afgetrokken of had kunnen aftrekken. Voor de toepassing van het onderhavige artikel wordt verstaan onder: [...]"

Artikel 141, lid 2, sub f, is gewijzigd bij wetsdecreet nr. 106 van 4 oktober 2007, bekendgemaakt in Monitor Oficial nr. 703 van 18 oktober 2007, dat van kracht is sinds 1 januari 2008. Deze bepaling luidde vanaf die datum als volgt:

„f) de levering door eenieder van een bouwwerk, een gedeelte van een bouwwerk en het terrein waarop dat is opgetrokken, evenals van elk ander terrein. De vrijstelling is evenwel niet van toepassing op leveringen van een nieuw bouwwerk, een gedeelte van een nieuw bouwwerk of een bouwterrein. [...]”

Bij wetsdecreet nr. 109/2009, bekendgemaakt in Monitor Oficial nr. 689 van 13 oktober 2009, is de tekst opnieuw gewijzigd. Hij luidde nadien:

„f) de levering van een bouwwerk of een gedeelte van een bouwwerk en het terrein waarop dat is opgetrokken, evenals andere terreinen. De vrijstelling is niet van toepassing op leveringen van een nieuw bouwwerk, een gedeelte van een nieuw bouwwerk of een bouwterrein. [...]”

„Artikel 145 – Ontstaan en omvang van het recht op aftrek

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

(2) Elke belastingplichtige is gerechtigd, de belasting over de aankopen af te trekken, wanneer deze worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) belastbare handelingen [...]

(4) Onder de wettelijk gestelde voorwaarden kan een belastingplichtige de belasting over de door hem verkregen aankopen aftrekken vóórdat hij voor btw-doeleinden is geregistreerd, overeenkomstig artikel 153.”

„Artikel 146 – Voorwaarden om het recht op belastingaftrek te kunnen uitoefenen

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

a) voor de belasting die is verschuldigd of is betaald betreffende goederen die hem zijn geleverd of zullen worden geleverd of met betrekking tot diensten die voor hem zijn verricht of zullen worden verricht, beschikken over een factuur die de in artikel 155, lid 5, bedoelde gegevens bevat; [...]”

„Artikel 147^{1} – Uitoefening van het recht op belastingaftrek via de btw-aangifte

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

(2) Indien de voorwaarden en de formele vereisten voor de uitoefening van het recht op belastingaftrek in het belastingtijdvak niet zijn vervuld of indien de in artikel 146, vermelde bewijsstukken betreffende de belasting niet zijn overgelegd,

dan kan de belastingplichtige het recht van aftrek uitoefenen in de btw-aangifte betreffende het belastingtijdvak waarin deze voorwaarden en formele vereisten wel zijn vervuld, dan wel in een daaropvolgende aangifte, uiterlijk binnen een termijn van vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin het recht van aftrek is ontstaan.

[...]

(4) Het recht van aftrek kan ook worden uitgeoefend indien de belastingplichtige geen btw heeft toegepast of indien de aftrekbare belasting hoger is dan de btw die hij in het in de leden 1 en 2 genoemde belastingtijdvak in rekening heeft gebracht."

„Artikel 152 – – Bijzondere vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen

(1) Een in Roemenië gevestigde belastingplichtige met een verklaarde of verwezenlijkte omzet op jaarbasis die lager is dan 35 000 EUR [...] kan verzoeken om vrijstelling van de belasting (hierna: ‚bijzondere vrijstellingsregeling') voor de in artikel 126, lid 1, genoemde handelingen [...]

(2) De hoeveelheid verkopen die dient als maatstaf voor de toepassing van lid 1 is het totaalbedrag, exclusief belasting, van de geleverde goederen en van de verstrekte diensten waarop de belasting van toepassing zou zijn geweest indien deze tijdens eenzelfde kalenderjaar door een andere belastingplichtige dan een kleine onderneming waren verricht, daaronder begrepen de vrijgestelde verrichtingen mét en zonder recht van aftrek volgens artikel 141, lid 2, sub a, b, e en f, voor zover deze transacties niet accessoir van aard zijn ten opzichte van de hoofdactiviteit, met uitzondering van de hierna volgende handelingen:

a) elke door een belastingplichtige verrichte overdracht van lichamelijke en onlichamelijke investeringsgoederen in de zin van artikel 125[1], lid 1, punt 3; [...]

(6) Een belastingplichtige die de bijzondere vrijstellingsregeling toepast en wiens omzet als bedoeld in lid 2 in een bepaald kalenderjaar hoger is dan of gelijk is aan de vrijstellingsdrempel, dient binnen 10 dagen na de datum waarop hij de vrijgestelde omzet heeft behaald of overschreden om inschrijving als btw-plichtige overeenkomstig artikel 153 te verzoeken. Als zodanige datum wordt beschouwd de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de vrijgestelde omzet is behaald of overschreden. De bijzondere vrijstellingsregeling is van toepassing tot en met de datum van inschrijving voor de btw overeenkomstig artikel 153. Indien de belastingplichtige niet of laattijdig om inschrijving verzoekt, kunnen de bevoegde belastingautoriteiten vaststellen dat hij verplicht is tot voldoening van de belasting en tot nakoming van de accessoire verplichtingen vanaf de datum waarop de persoon zich overeenkomstig artikel 153 voor de btw had moeten inschrijven. [...]"

„Artikel 153 – Registratie van belastingplichtigen voor de toepassing van de btw

(1) De belastingplichtige met een economische activiteit in Roemenië die een economische activiteit verricht of voornemens is te verrichten die belastbare handelingen of vrijgestelde handelingen met recht op aftrek impliceert, dient bij de bevoegde belastingdienst een normale btw-registratie aan te vragen:

[...]

b) indien hij in de loop van een kalenderjaar het maximum voor vrijstelling als bedoeld in artikel 152, lid 1, bereikt of overschrijdt binnen een termijn van tien dagen te rekenen vanaf het einde van de maand waarin hij die bovengrens heeft bereikt of overschreden; [...]

(7) wanneer een persoon die zich overeenkomstig de leden 1, 2, 4 of 5 moet registreren, daartoe geen verzoek indient, registreren de bevoegde belastingautoriteiten die persoon ambtshalve voor de toepassing van de btw."

„Artikel 156 – Inschrijving van de verrichtingen

(1) In Roemenië gevestigde belastingplichtigen moeten alle transacties die zij in de uitoefening van hun economische activiteit verrichten, nauwkeurig en volledig boekhoudkundig registreren. [...]

(5) Voor tijdelijke joint ventures die geen belastingplichtige zijn, rusten de wettelijke rechten en verplichtingen inzake btw op de vennoot die de inkomsten en uitgaven registreert overeenkomstig de tussen partijen gesloten overeenkomst."

Regeringsdecreet nr. 92 van 24 december 2003 houdende het wetboek fiscaal procesrecht (Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală), opnieuw bekendgemaakt in het Roemeense Publicatieblad, deel I, nr. 513 van 31 juli 2007, zoals nadien gewijzigd en aangevuld.

Voorts worden de hiernavolgende bepalingen van de Codul de procedură fiscală aangevoerd:

„Artikel 119 – Algemene bepalingen betreffende vertragingsrente en vermeerdering met toeslagen

(1) Indien de schuldenaar bij het verstrijken van de voor de betaling van de belasting gestelde termijn zijn verplichting tot betaling niet is nagekomen, is vertragingsrente verschuldigd.

[...]"

„Artikel 120 – Vertragingsrente

(1) De wegens niet-betaling opgelegde rente wordt berekend voor elke dag vertraging vanaf de datum die onmiddellijk volgt op de datum van de

opeisbaarheid van de belasting tot de datum waarop het volledige verschuldigde bedrag is betaald.

(1[1]) Wat de aanpassingen (verhoging dan wel verlaging) van de verschuldigde bedragen betreft die voortvloeien uit de herziening van een aangifte of uit de wijziging van een heffingsbericht, is vertragingsrente verschuldigd vanaf de dag die onmiddellijk volgt op de datum van de opeisbaarheid van de belastingschuld waarop dit verschil betrekking heeft, tot de datum waarop het volledige verschuldigde bedrag is betaald. [...]

(5) Het vermeerderingpercentage bedraagt 0,1 % per dag vertraging en kan worden gewijzigd bij de jaarlijkse begrotingswet."

„Artikel 135 – Verjaring van verzoeken om compensatie of terugbetaling

Het recht van de belastingplichtigen om compensatie of terugbetaling van de belastingschuld aan te vragen, verjaart bij het verstrijken van een termijn van vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar volgend op het jaar waarin dit recht is ontstaan."

Regeringsdecreet 44/2004 houdende goedkeuring van de bepalingen ter uitvoering van wet 571/2003 op het douanewetboek (Hotărârea Guvernului 44/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), bekendgemaakt in Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 112 van 6 februari 2004, zoals gewijzigd en aangevuld, in de versie die van kracht is vanaf 1 januari 2007.

Punt 3 van deze Methodologische voorschriften voor de toepassing van het belastingwetboek preciseert voor de toepassing van artikel 127 van de Codul fiscal het volgende:

„(l) Het verkrijgen van opbrengsten door een natuurlijke persoon uit de verkoop van een woning uit privé-eigendom of van andere persoonlijke goederen is niet als economische activiteit in de zin van artikel 127, lid 2, van de Codul fiscal te beschouwen, behalve ingeval wordt vastgesteld dat deze activiteit wordt verricht met het oogmerk er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 127, lid 2, van dit wetboek. [...]"

Met ingang van 1 januari 2010 is deze bepaling gewijzigd als volgt:

„(1) Overeenkomstig artikel 127, lid 2, van de Codul fiscal betreft de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke goederen – in overeenstemming met het aan de btw-regeling ten grondslag liggende beginsel van belastingneutraliteit – alle soorten verrichtingen, ongeacht de gehanteerde rechtsvorm, zoals het Hof [van Justitie van de Europese Unie] in de zaken C-186/89, Van Tiem, C-306/94, Régie dauphinoise, en C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), voor recht heeft verklaard.

(2) Overeenkomstig lid 1 worden natuurlijke personen niet geacht een economische activiteit uit te oefenen wanneer zij inkomsten verkrijgen uit de verkoop van tot hun privévermogen behorende woningen of van andere goederen die zij voor persoonlijke doeleinden gebruiken. [...].

(3) Een natuurlijke persoon die niet reeds belastingplichtig is wegens een andere activiteit, wordt geacht een economische activiteit uit te oefenen die de exploitatie van lichamelijke en onlichamelijke goederen omvat, indien hij autonoom daarvoor optreedt en deze activiteit wordt uitgeoefend met het oogmerk om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 127, lid 1, van de Codul fiscal.

(4) Ingeval een natuurlijke persoon onroerende goederen opricht teneinde deze te verkopen, wordt de economische activiteit geacht een aanvang te hebben genomen op het tijdstip waarop de betrokken natuurlijke persoon te kennen heeft gegeven dat hij een dergelijke activiteit gaat uitoefenen, waarbij zijn voornemen op basis van objectieve gegevens moet worden beoordeeld, zoals het feit dat hij reeds kosten heeft gemaakt of investeringen heeft verricht als voorbereiding op die economische activiteit. Deze economische activiteit wordt geacht een voortdurend karakter te hebben vanaf de aanvang ervan tot de overdracht van de opgerichte onroerende goederen of delen daarvan, ook indien het slechts één enkel onroerend goed betreft. [...]”

Punt 45 van die Methodologische voorschriften, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 145 van de Codul fiscal, luidt als volgt:

„(l) Volgens artikel 145, lid 4, van de Codul fiscal heeft elke belastingplichtige recht op belastingaftrek, voor zover hij voornemens is een economische activiteit uit te oefenen [...]. Het voornemen van de belastingplichtige wordt beoordeeld aan de hand van objectieve factoren zoals het feit dat hij begint uitgaven en/of de voorbereidende investeringen te doen die nodig zijn om met deze economische activiteit een aanvang te maken.

[...]

(4) Om het in de leden 1 en 2 genoemde recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

a) de betrokken goederen moeten worden gebruikt voor handelingen die recht geven op aftrek;

b) de belastingplichtige dient in het bezit te zijn van een factuur of van een ander wettelijk erkend stuk waaruit het bedrag van de btw over de verkregen goederen blijkt;

c) de termijn die bij artikel 147^{1}, lid 1, van de Codul fiscal is vastgesteld, mag niet worden overschreden.”

Bedoeld punt 45 van de Methodologische voorschriften is met ingang van 29 december 2007 gewijzigd als volgt:

„(1) Volgens artikel 145, lid 4, van de Codul fiscal heeft elke belastingplichtige recht op belastingaftrek, voor zover hij voornemens is een economische activiteit uit te oefenen [...]. Het voornemen van de belastingplichtige wordt beoordeeld aan de hand van objectieve factoren zoals het feit dat hij begint uitgaven en/of de voorbereidende investeringen te doen die nodig zijn om met deze economische activiteit een aanvang te maken. De aftrek wordt verricht via verrekening van de aftrekbare belasting in de bij artikel 156[2] van de Codul fiscal vastgestelde btw-aangifte die wordt ingediend nadat de belastingplichtige overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal voor btw-doeleinden is geregistreerd. [...]”

Diezelfde uitvoeringsbepaling is vervolgens vanaf 1 januari 2010 gewijzigd als volgt:

„(1) Volgens artikel 145, lid 4, van de Codul fiscal heeft elke belastingplichtige recht op belastingaftrek voor de aankopen die hij heeft verricht vóórdat hij overeenkomstig artikel 153 van dit wetboek is geregistreerd voor btw-doeleinden, vanaf het tijdstip waarop hij te kennen heeft gegeven dat hij voornemens is een economische activiteit uit te oefenen, zonder dat hij daarvoor de bij artikel 147[1], lid 2, van dat wetboek gestelde termijn mag laten verstrijken. Het voornemen van de belastingplichtige wordt beoordeeld aan de hand van objectieve factoren zoals het feit dat hij begint uitgaven en/of de voorbereidende investeringen te doen die nodig zijn om met deze economische activiteit een aanvang te maken. De aftrek wordt verricht via verrekening van de aftrekbare belasting in de bij artikel 156[2] van de Codul fiscal vastgestelde btw-aangifte die wordt ingediend nadat de belastingplichtige voor btw-doeleinden is geregistreerd overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal. Een uitzondering is van toepassing op de niet op het Roemeense grondgebied gevestigde belastingplichtigen, voor wie de bepalingen van artikel 147[2] van de Codul fiscal gelden, wat het tijdvak betreft waarop zij niet voor btw-doeleinden zijn geregistreerd overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal.

(2) Voor de uitoefening van het recht van aftrek zoals bedoeld in lid 1 moeten de bij de artikelen 145 tot en met 147[1] van de Codul fiscal gestelde voorwaarden en formele vereisten zijn vervuld. In afwijking van artikel 155, lid 5, van de Codul fiscal dient op de factuur geen btw-nummer te zijn vermeld voor de transacties die zijn verricht vóórdat de belastingplichtige overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal is geregistreerd voor btw-doeleinden.

(3) Voor de kleine ondernemingen waarvoor de bij artikel 152 van de Codul fiscal vastgestelde uitzonderingsregeling geldt en die overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal voor btw-doeleinden zijn geregistreerd, wordt de belasting over de aankopen die vóór deze registratie zijn verkregen, afgetrokken volgens de bepalingen van punt 61, leden 6 tot en met 8, en punt 62, leden 4 tot en met 6.”

Punt 46, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 146 van de Codul fiscal, preciseert:

„(1) De aftrek van de belasting wordt enkel toegestaan na overlegging van de in artikel 146, lid 1, van de Codul fiscal vermelde originele stukken, dan wel van andere stukken die minstens de in artikel 155, lid 5, van de Codul fiscal vermelde gegevens bevatten, met uitzondering van de in punt 78 genoemde vereenvoudigde facturen. [...]”

Deze bepaling is per 22 december 2008 gewijzigd als volgt:

„(1) De aftrek van de belasting wordt enkel toegestaan na overlegging van de in artikel 146, lid 1, van de Codul fiscal vermelde originele stukken, dan wel van andere stukken waaruit de levering van goederen of de verstrekking van diensten blijkt, daaronder begrepen facturen die onder de in punt 73 beschreven voorwaarden elektronisch worden verstuurd en die minstens de in artikel 155, lid 5, van de Codul fiscal vermelde gegevens bevatten, met uitzondering van de in punt 78 genoemde vereenvoudigde facturen. [...]”

Punt 48, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 147^1 van de Codul fiscal, bepaalt:

„Overeenkomstig artikel 147^1, lid 3, van de Codul fiscal dient de belastingplichtige de aftrek van voorbelasting aan te vragen via een aangetekend schrijven dat is vergezeld van de originele facturen en de andere originele bewijsstukken. Hij laat dit verzoek toekomen aan de bevoegde belastingautoriteiten die het moeten beantwoorden binnen dertig werkdagen vanaf de datum van verzending ervan. De belastingplichtige oefent het recht van aftrek via de bij artikel 156^2 van de Codul fiscal vastgestelde btw-aangifte uit voor het belastingtijdvak waarvoor de belastingautoriteiten hem dit recht hebben verleend.”

Bij de vaststelling van regeringsdecreet nr. 1620/2009 is deze bepaling gewijzigd als volgt:

„(1) De bepalingen van artikel 147^1, leden 2 en 3, van de Codul fiscal blijven ook na een belastingcontrole gelden voor de belastingplichtige, zelfs indien de in de facturen over de aankopen toegepaste belasting in de onderzochte periode opeisbaar was.

(2) Voor de toepassing van 147^1, lid 3, van de Codul fiscal laat de belastingplichtige de bevoegde belastingautoriteiten bij aangetekend schrijven, dat is vergezeld van de facturen en de andere bewijsstukken betreffende het recht van aftrek, weten dat hij het recht van aftrek zal uitoefenen gedurende meer dan drie opeenvolgende jaren na het jaar waarin dit recht is ontstaan.”

Punt 62, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 152, leden 4 tot en met 6, van de Codul fiscal, luidt als volgt:

„(l) Belastingplichtigen die volgens artikel 152 van de Codul fiscal onder de uitzonderingsregeling vallen, zijn gehouden een register bij te houden van al hun leveringen van goederen en verstrekkingen van diensten die aan de belasting zouden zijn onderworpen indien zij niet werden verricht door een kleine onderneming, via de het register van de verkopen, alsook van de door hen verkregen goederen en diensten die aan belasting zijn onderworpen, via het register van de aankopen.

(2) Wanneer de belastingplichtige met betrekking tot artikel 152, lid 6, van de Codul fiscal de vrijstellingsdrempel heeft bereikt of overschreden en hij niet om registratie voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal heeft verzocht binnen de wettelijk daartoe gestelde termijn, gaan de bevoegde belastinginstanties te werk als volgt:

a) indien de bevoegde belastingautoriteiten vaststellen dat de wettelijke bepalingen niet in acht zijn genomen vóórdat de belastingplichtige overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal voor btw-doeleinden is geregistreerd, leggen zij betaling op van de belasting die de belastingplichtige had moeten betalen indien deze normale btw-registratie krachtens artikel 153 van de Codul fiscal wel was verricht, met betrekking tot het tijdvak dat zich uitstrekt vanaf de datum waarop de belastingplichtige voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd en de datum waarop de niet-nakoming van de wettelijke verplichtingen is vastgesteld. Tegelijkertijd registreren de controle-instanties deze personen overeenkomstig artikel 153, lid 7, van de Codul fiscal ambtshalve voor btw-doeleinden; [...]”

Lid 2 van punt 62 is bij regeringsdecreet nr. 1618/2008 gewijzigd als volgt:

„(2) Wanneer de belastingplichtige met betrekking tot artikel 152, lid 6, van de Codul fiscal de vrijstellingsdrempel heeft bereikt of overschreden en hij niet om registratie voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal heeft verzocht binnen de wettelijk daartoe gestelde termijn, gaan de bevoegde belastinginstanties te werk als volgt:

a) indien de bevoegde belastingautoriteiten vaststellen dat de wettelijke bepalingen niet in acht zijn genomen vóórdat de belastingplichtige voor btw-doeleinden is geregistreerd overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal, leggen zij betaling op van de belasting die de belastingplichtige had moeten betalen indien deze normale btw-registratie krachtens artikel 153 van de Codul fiscal wel was verricht, met betrekking tot het tijdvak dat zich uitstrekt vanaf de datum waarop de belastingplichtige voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd en de datum waarop de niet-nakoming van de wettelijke verplichtingen is vastgesteld. Tegelijkertijd registreren de controle-instanties deze personen

overeenkomstig artikel 153, lid 7, van de Codul fiscal ambtshalve voor btw-doeleinden; [...]”

Punt 62 van de Methodologische voorschriften is na inwerkingtreding van regeringsdecreet nr. 1620/2009 gewijzigd als volgt:

„(l) Belastingplichtigen die volgens artikel 152 van de Codul fiscal onder de uitzonderingsregeling vallen, zijn gehouden een register bij te houden van al hun leveringen van goederen en verstrekkingen van diensten die aan de belasting zouden zijn onderworpen indien zij niet werden verricht door een kleine onderneming, via de het register van de verkopen, alsook van de door hen verkregen goederen en diensten die aan belasting zijn onderworpen, via het register van de aankopen.

(2) Wanneer de belastingplichtige de vrijstellingsdrempel heeft bereikt of overschreden en hij niet overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal om registratie voor btw-doeleinden heeft verzocht binnen de wettelijk daartoe gestelde termijn, gaan de bevoegde belastinginstanties te werk als volgt:

a) indien de bevoegde belastingautoriteiten vaststellen dat de wettelijke bepalingen niet in acht zijn genomen vóórdat de belastingplichtige voor btw-doeleinden is geregistreerd overeenkomstig artikel 153 van de Codul fiscal, leggen zij betaling op van de belasting die de belastingplichtige had moeten betalen indien deze normale btw-registratie krachtens artikel 153 van de Codul fiscal wel was verricht, met betrekking tot het tijdvak dat zich uitstrekt vanaf de datum waarop de belastingplichtige voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd en de datum waarop de niet-nakoming van de wettelijke verplichtingen is vastgesteld. Tegelijkertijd registreren de controle-instanties deze personen, ambtshalve voor btw-doeleinden. [...]

(3) Na overeenkomstig lid 2 het te betalen belastingbedrag hebben bepaald, stellen de bevoegde belastinginstanties de desbetreffende aanvullende fiscale verplichtingen vast op basis van de van kracht zijnde wettelijke bepalingen.

(4) De belastingplichtigen die niet binnen de wettelijk gestelde termijn om registratie voor btw-doeleinden hebben verzocht, kunnen aanspraak maken op een herziening van de belasting in de eerste btw-aangifte die volgt op hun btw-registratie of, in voorkomend geval, in een latere aangifte, los van de vraag of hun fiscale situatie door de bevoegde belastingautoriteiten al dan niet is onderzocht, met inachtneming van de bij de artikelen 145 tot en met 149 van de Codul fiscal vastgestelde voorwaarden:

a) de aftrekbare belasting op goederen in voorraad en op diensten die niet zijn gebruikt op de datum waarop de belastingplichtige voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd;

b) de aftrekbare belasting op vaste materiële activa, met inbegrip van de goederen die nog moeten worden afgewerkt, waarvan de belastingplichtige eigenaar is op de datum waarop hij voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd, mits – wat de investeringsgoederen betreft – de bij artikel 149, lid 2, van de Codul fiscal voor herziening van de aftrek gestelde termijn niet is verstreken;

c) de aftrekbare belasting op de goederen die zijn aangekocht en de diensten die zijn ontvangen in het tijdvak dat zich uitstrekt vanaf de datum waarop de belastingplichtige voor btw-doeleinden zou zijn geregistreerd indien hij deze registratie binnen de wettelijk gestelde termijn had aangevraagd en de datum waarop deze registratie daadwerkelijk is verricht. [...]”

Punt 66, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 153 van de Codul fiscal, bepaalt:

„(2) Overeenkomstig artikel 153, lid 1, van de Codul fiscal wordt de economische activiteit geacht een aanvang te hebben genomen op het tijdstip waarop de betrokken natuurlijke persoon te kennen heeft gegeven dat hij een dergelijke activiteit gaat uitoefenen, waarbij zijn voornemen op basis van objectieve gegevens moet worden beoordeeld, zoals het feit dat hij reeds kosten heeft gemaakt of investeringen heeft verricht met het oog op die economische activiteit.”

Punt 79, dat is vastgesteld ter uitvoering van artikel 156 van de Codul fiscal, luidt als volgt:

„(1) Overeenkomstig artikel 156, lid 4, van de Codul fiscal dient elke belastingplichtige de hiernavolgende registers en stukken te houden:

a) een boekhouding betreffende zijn eigen economische activiteiten;

b) afschriften van de door hem opgestelde facturen en andere documenten betreffende zijn eigen economische activiteiten, conform het bepaalde in punt 76;

c) de facturen en de andere documenten die hij in verband met zijn economische activiteiten heeft ontvangen; [...]”

Punt 79 van de Methodologische voorschriften is bij regeringsdecreet nr. 1579/2007 vervolledigd met een lid 4, dat bepaalt:

„(4) Met betrekking tot samenwerkingsverbanden en andere voor de toepassing van artikel 127, lid 10, van de Codul fiscal als zodanig aangemerkte associaties rusten de in titel VI van de Codul fiscal opgenomen wettelijke rechten en verplichtingen inzake btw op de vennoot die de inkomsten en uitgaven registreert overeenkomstig de tussen partijen gesloten overeenkomst. Tot die rechten en verplichtingen behoren onder meer het recht van aftrek van de btw op verkregen

goederen en diensten in de zin van de artikelen 145 tot en met 147[1] van de Codul fiscal, de verplichting om facturen uit te reiken aan de afnemers en de verplichting om op belastbare verrichtingen btw toe te passen. [...]”

Bij regeringsdecreet nr. 1629/2009 is punt 79[1] in de Methodologische voorschriften ingevoegd. Dit punt preciseert:

„(1) Met betrekking tot samenwerkingsverbanden en andere voor de toepassing van artikel 127, lid 1, van l0, van de Codul fiscal als zodanig aangemerkte associaties (hierna: ‚maatschappen’) rusten de in titel VI van de Codul fiscal opgenomen wettelijke rechten en verplichtingen inzake btw op de vennoot die hiertoe is aangewezen in de overeenkomst die tussen partijen is gesloten (hierna: ‚vennoot-bestuurder’). Tot die rechten en verplichtingen behoren onder meer het recht van aftrek [...], de verplichting om facturen uit te reiken aan de afnemers en de verplichting om op belastbare verrichtingen btw toe te passen. [...]”

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

1 Op 20 juni 2007 hebben verzoekers, Radu Florin Salomie en Vasile Nicolae Oltean, samen met vijf andere natuurlijke persoon, een schriftelijke samenwerkingsovereenkomst gesloten met het oog op de gezamenlijke oprichting van vier onroerende goederen met elk 33 appartementen in de gemeente Florești in het district Cluj. Deze overeenkomst, waarin geen vennoot-bestuurder was aangeduid, is niet fiscaal geregistreerd.

2 Nadat de werken zijn beëindigd en een woonvergunning is afgegeven, zijn 122 van de 132 gebouwde appartementen verkocht aan particulieren, voor een totale waarde van 10 902 275 RON. In 2008 zijn namelijk 98 appartementen verkocht, en in 2009 nog 24 appartementen, zodat – op 1 januari 2010 – 10 appartementen nog niet waren verkocht. In 2008 en 2009 zijn ook 23 parkeerplaatsen verkocht. Verzoekers hebben deze transacties verricht zonder dat zij waren geregistreerd voor de toepassing van de btw.

3 De transacties van 2008 hebben plaatsgevonden in augustus en september, voor een totaalbedrag van 9 562 291 RON. De verkopen van 2009 bedroegen 2 365 396 RON, op basis waarvan ieders winstaandeel is berekend: 9,72 % voor Radu Florin Salomie, te weten 229 917 RON, en 7 % voor Nicolae Vasile Oltean, te weten 165 578 RON. De belastingautoriteiten hebben deze aandelen aldus op basis van de gesloten verkoopovereenkomsten vastgesteld.

4 Na een aantal belastingcontroles is geoordeeld dat zeven natuurlijke personen vanaf 2007 op duurzame wijze economische activiteiten hadden uitgeoefend, waarvoor zij kosten voor de oprichting van de vier voornoemde gebouwen hadden gemaakt.

5 Het belastingbestuur heeft geoordeeld dat de door verzoekers uitgeoefende activiteiten, namelijk de exploitatie van onroerende goederen, voor de toepassing van de btw belastbare verrichtingen waren. Volgens dit bestuur hadden verzoekers vanaf 1 oktober 2008 een verzoek om registratie voor btw-doeleinden bij de belastingautoriteiten moeten indienen, aangezien de vrijstellingsdrempel, te weten een maximaal omzetcijfer van 35 000 EUR, in augustus 2008 was overschreden. Bijgevolg werden vanaf dat tijdstip de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde fiscale verplichtingen op verzoekers toegepast.

6 Voor de berekening van de te betalen btw zijn enkel de transacties van 2009 in aanmerking genomen, alsook de op basis van die verkoopovereenkomsten berekende procentuele winstaandelen. Daarvoor is de berekeningsmethode toegepast van het zogenoemde „verhoogde percentage", en voor de tardieve betaling van de btw is vanaf 1 maart 2010 vertragingsrente berekend.

7 Bij een gedinginleidend verzoekschrift dat op 31 januari 2011 bij de Tribunal Cluj is neergelegd, heeft Radu Florin Salomie verzocht om gedeeltelijke nietigverklaring van de bestuurlijke maatregelen die de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Cluj (Directoraat-generaal van het belastingbestuur van het district Cluj) jegens hem had vastgesteld, alsook om terugbetaling van het bedrag van 38 805 RON dat op basis van de betwiste documenten was geïnd, te weten 32 939 RON btw en 5 866 RON vertragingsrente over die btw. Hij heeft eveneens verzocht om verweerder betaling op te leggen van fiscale rente vanaf 27 juni 2010 tot de datum van volledige terugbetaling, alsook van de wettelijk voorziene rente voor de periode van 2 maart 2010 tot 26 juni 2010, en verweerder tevens te verwijzen in de kosten van de procedure.

8 Bij een gedinginleidend verzoekschrift dat op 2 februari 2011 bij de Tribunal Cluj is neergelegd, heeft Nicolae Vasile Oltean verzocht om gedeeltelijke nietigverklaring van de bestuurlijke maatregelen die de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Cluj jegens hem had vastgesteld, alsook om terugbetaling van het bedrag van 27 688 RON dat op basis van de betwiste documenten was geïnd, te weten 23 721 RON btw en 3 967 RON vertragingsrente over die btw. Hij heeft eveneens verzocht om verweerder betaling op te leggen van fiscale rente vanaf 27 juni 2010 tot de datum van volledige terugbetaling, alsook van de wettelijk voorziene rente voor de periode van 1 maart 2010 tot 26 juni 2010, en verweerder tevens te verwijzen in de kosten van de procedure.

9 De Tribunal Cluj heeft die vorderingen van Radu Florin Salomie en Nicolae Vasile Oltean afgewezen. Deze rechterlijke instantie heeft verklaard dat betrokkenen daadwerkelijk btw-plichtigen waren geworden, aangezien het duidelijk was dat zij zich hadden verenigd om economische activiteiten uit te oefenen, daar de gebouwen waren opgericht om nadien te worden verkocht. Met betrekking tot het recht van aftrek heeft deze rechter in eerste aanleg geoordeeld dat, wat verzoeker Radu Florin Salomie betreft, dit recht niet rechtstreeks en voor het eerst door een rechterlijke instantie kon worden beoordeeld. Daartoe diende de

wettelijk vastgestelde procedure te worden gevolgd, waarna verzoeker de gelegenheid had om in rechte op te komen tegen een eventueel ongerechtvaardigde weigering. Wat verzoeker Nicolae Vasile Oltean betreft, was de rechter in eerste aanleg van oordeel dat hem geen recht van aftrek kon worden verleend, aangezien de vereiste bewijsstukken ontbraken.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

10 Verzoekers stellen dat niet kan worden geoordeeld dat voor de jaren 2008 en 2009 sprake was van een „economische activiteit" en van „belastingplichtigen" in de zin van de btw-regelgeving.

11 Zij voeren ook aan dat de Roemeense btw-regeling met betrekking tot de jaren 2008 en 2009 niet strookt met het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien de belastingplichtigen niet het minste aanknopingspunt is verstrekt aangaande de betekenis van de bewoordingen „om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen". De wijze waarop artikel 127 van de Codul fiscal is geformuleerd, is niet duidelijk, ondubbelzinnig en voorzienbaar, en de belastingplichtigen kunnen daaruit niet met zekerheid de financiële gevolgen van hun gedragingen en de draagwijdte van hun fiscale verplichtingen op het gebied van de btw afleiden. Ter onderbouwing van dit betoog wijzen verzoekers erop dat de wetgever ervoor heeft gekozen om uit de overdracht van gebouwen en gronden verkregen inkomsten volgens de regeling van de artikelen 77^{1} en 77^{3} van de Codul fiscal te belasten.

12 Volgens verzoekers waren natuurlijke personen die in de periode 2008-2009 percelen en gebouwen verkochten, niet verplicht om zich voor btw-doeleinden te registreren, aangezien de communautaire regelgeving en rechtspraak waarin mogelijkerwijs verwijzingen en parameters betreffende de begrippen „economische activiteit" en „belastingplichtige" konden worden gevonden, niet toegankelijk en voorzienbaar waren, en de nationale regeling geen enkele uitlegging daarover verstrekte.

13 Bovendien zijn de bepalingen van het nationale belastingwetboek betreffende het recht van aftrek onjuist toegepast, doordat de instanties die met de vaststelling van de btw waren belast, niet hebben toegestaan dat dit recht werd uitgeoefend ná 1 oktober 2008 (de datum waarop volgens de belastingautoriteiten de btw-registratie had moeten worden verricht), ofschoon volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie het recht van aftrek van btw ook kan worden uitgeoefend met betrekking tot kosten die zijn gemaakt vóórdat een aanvang met de economische activiteit is genomen en die dienen om later belastbare handelingen te stellen.

14 Verweerder stelt zich daarentegen op het standpunt dat niet kan worden geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel is geschonden, aangezien de toepasselijke wettelijke regeling, inzonderheid artikel 127 van de Codul fiscal, waarmee richtlijn 2006/112/EG naar behoren in het nationale recht is omgezet,

volledig toegankelijk is en de wijzigingen die nadien aan de ter uitvoering van het belastingwetboek vastgestelde methodologische voorschriften zijn aangebracht, weinig relevant zijn.

15 Hoewel verweerder niet ontkent dat de betrokken transacties zijn belast overeenkomstig artikel 77[1] van de Codul fiscal, is hij verder van mening dat het voorwerp van het geschil moet worden beperkt tot de in de twee verslagen van de fiscale inspectie opgenomen bevindingen die strikt met de btw-kwestie verband houden.

16 Wat het recht van aftrek betreft, wijst verweerder erop dat dit recht is geweigerd omdat verzoekers niet voor de toepassing van de btw waren geregistreerd.

17 In beide zaken bestaat het overgelegde bewijsmateriaal uit een auditrapport waarin de auteurs erop wijzen dat het recht van aftrek niet kon worden geweigerd en diende te worden toegekend aan verzoeker Radu Florin Salomie, die in het bezit is van schriftelijke stukken die voldoen aan de voorwaarden om ter zake als bewijzen te worden aangemerkt, maar niet aan verzoeker Nicolae Vasile Oltean, die niet over dergelijke documenten beschikt.

18 Bovenop de reeds in eerste aanleg aangevoerde argumenten hebben verzoekers zich in hoger beroep ook beroepen op de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaken C-155/94, Wellcome Trust, C 32/03 Fini H en C-181/10 Słaby e.a., alsook op de uitspraak van het Europese Hof voor de rechten van de mens in de zaak Serkov/Oekraïne, waarin dit Hof het bestaan van een onvoorzienbare regeling op fiscaal gebied heeft gekritiseerd vanuit het oogpunt van het vereiste van eerbiediging van het eigendomsrecht.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

19 De Curtea de Apel Cluj wijst erop dat, bij gebreke van door het belastingbestuur en door de andere belanghebbenden met betrekking tot de aangevoerde grieven verstrekte aanwijzingen, de criteria die het Hof van Justitie in de voornoemde zaak Słaby e.a. in aanmerking heeft genomen, in casu niet kunnen worden toegepast.

20 In het hoofdgeding wordt de rechter verzocht zich uit te spreken over een situatie waarin een particulier betoogt dat het bestuur gehouden is om de geldende vereisten duidelijk te definiëren en om de aangegane verbintenissen na te komen, gelet op het feit dat de administratieve praktijk hem kan misleiden aangaande de verplichtingen die op hem rusten inzake de btw-registratie en de betaling van de belasting.

21 Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese en van het Europese Hof voor de rechten van de mens, is de verwijzende rechter van oordeel dat het rechtszekerheidsbeginsel impliceert dat het recht voorzienbaar is en dat de

juridische regelingen betrekkelijk stabiel blijven. Het wordt algemeen erkend dat onzekerheid – wettelijke, bestuurlijke of voortvloeiend uit de door de autoriteiten gevolgde praktijk – een belangrijke factor is waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de vraag of de benadering die een staat – via zijn bevoegde instanties – bij de vaststelling van een maatregel heeft gehanteerd, inzonderheid op fiscaal gebied, verwijtbaar is.

22 Derhalve dient de rechter zich uit te spreken over de draagwijdte van de rechtsgevolgen waartoe de bijzondere situatie heeft geleid waarin de staat – via zijn organen – laattijdig heeft gereageerd op een in het land algemeen verspreide praktijk, en daarbij voorbij is gegaan aan zijn verplichtingen op het gebied van de btw.

23 In deze context constateert de verwijzende rechter dat de belastingdienst ingevolge de informatieverplichting van de notarissen twee maal per jaar op de hoogte werd gebracht van alle transacties die door beide verzoekers waren verricht, maar dat slechts na ongeveer twee jaar een fiscale controle heeft plaatsgevonden, waarna het recht van aftrek is geweigerd en met terugwerkende kracht aanvullende rechten zijn opgelegd.

24 Bovendien werden natuurlijke personen die immobiliëntransacties verrichtten – conform de door de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj bestuur verstrekte informatie – vóór 1 januari 2009 niet voor btw-doeleinden geregistreerd, terwijl in de loop van 2009 vijf dergelijke registraties zijn verricht.

25 Gelet op het feit dat de drukste periode voor transacties met onroerende goederen in Roemenië de jaren 2006 en 2007 betrof, terwijl in 2008 de gevolgen van de wereldwijde economische crisis reeds duidelijk aanwezig waren, is het – op basis van de uitlegging dat de dienaangaande geldende basisregeling na 2007 niet wezenlijk is gewijzigd – weinig geloofwaardig dat niemand zou hebben geprobeerd om zijn fiscale toestand te regulariseren indien de belastingautoriteiten juiste signalen zouden hebben gegeven over de belastbaarheid van deze transacties.

26 Aldus kon een particulier – in overeenstemming met de door de overheid gevolgde gedragslijn – vertrouwen stellen in bepaalde handelingen of gedragingen van die overheid. Volgens de verwijzende rechter moet er ook op worden gewezen dat diezelfde overheid de door haar krachtens artikel 77[1] van de Codul fiscal geheven inkomstenbelasting niet ambtshalve heeft terugbetaald wanneer zij heeft vastgesteld dat btw diende te worden betaald, of op een later tijdstip.

27 Evenzo benadrukt de Curtea de Apel dat op nationaal niveau geen relevante rechtspraak bestaat over een eventuele terugbetaling van de krachtens artikel 77[1] van de Codul fiscal opgelegde belasting, zodat de belastingplichtigen zich met betrekking tot die terugbetaling in een onzekere situatie bevinden, aangezien die heffing definitief is en het recht om terugbetaling van deze onverschuldigde

belasting te vorderen, spoedig dreigt te verjaren. Bovendien voorziet het interne recht niet in een ander rechtsmiddel om die aanvankelijk geheven belasting terug te vorderen.

28 De Curtea de Apel houdt eveneens rekening met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie volgens welke het belastingbestuur, zodra het over de noodzakelijke informatie beschikt om vast te stellen dat de belastingplichtige – als afnemer van de betrokken verrichtingen – btw daarover diende te betalen, voor het recht van aftrek geen bijkomende verplichtingen mag opleggen die ertoe kunnen leiden dat dit recht niet kan worden uitgeoefend.

29 Bovendien heeft het Hof van Justitie in zaak C-385/09, Nidera, verklaard dat een nationale wettelijke regeling de belastingplichtige weliswaar de verplichting mag opleggen om aanvang, wijziging en beëindiging van zijn activiteit aan te geven, maar dat een dergelijke bepaling de lidstaten geenszins mag toestaan om de betrokkene het recht van aftrek te ontnemen wanneer hij die aanmelding niet heeft gedaan.

30 Gelet op de omstandigheden in het hoofdgeding heeft de verwijzende rechter twijfels over de draagwijdte van de gevolgen die hij dient te verbinden aan de arresten in de zaken C-62/93 BP Soupergaz en C-368/06 Cedilac, waarin is geoordeeld dat het recht van aftrek onmiddellijk moet worden uitgeoefend voor de volledige btw die op eerder verrichte transacties is toegepast, inzonderheid in een situatie wanneer het belastingbestuur weigert dit recht te erkennen en voornemens is extra rechten te heffen.

31 De Curta de Apel Cluj doet uitspraak in laatste aanleg.