

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

9 juli 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 167, 168, 179 en 213 – Herkwalificatie door de nationale belastingdienst van een handeling in een aan de btw onderworpen economische activiteit – Rechtszekerheidsbeginsel – Vertrouwensbeginsel – Nationale regeling die de uitoefening van het recht op aftrek afhankelijk stelt van de identificatie van de betrokken marktdeelnemer voor btw?doeleinden en de indiening van een aangifte in die belasting”

In zaak C-183/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curtea de Apel Cluj (Roemenië) bij beslissing van 28 februari 2014, ingekomen bij het Hof op 11 april 2014, in de procedure

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

tegen

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: L. Carrasco Marco, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 maart 2015,

gelet op de opmerkingen van:

– R. F. Salomie en N. V. Oltean, vertegenwoordigd door C. F. Costa?, L. Dobrinescu en T.-D. Vidrean C?pu?an, avoca?i,

– de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R.-H. Radu, D. M. Bulancea en R. I. Ha?ieganu als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en A. ?tef?nuc als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en de artikelen 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R. F. Salomie en N. V. Oltean, enerzijds, en de Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (hoofdbestuur openbare financiën van Cluj; hierna: „belastingdienst”), anderzijds, over de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op verkopen van onroerende goederen in 2009.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

3 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter [...]. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

4 Artikel 12, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

[...]”

5 Artikel 167 van die richtlijn luidt:

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

6 Artikel 168 van die richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

7 Artikel 169 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

[...]”

8 Artikel 179 van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„De belastingplichtige past de aftrek toe door op het totale bedrag van de over een belastingtijdvak verschuldigde belasting het totale bedrag van de btw in mindering te brengen waarvoor in hetzelfde tijdvak het recht op aftrek is ontstaan en krachtens artikel 178 wordt uitgeoefend.

[...]”

9 Artikel 213, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige moet opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.

[...]”

10 Artikel 214, lid 1, onder a), van die richtlijn bepaalt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

a) iedere belastingplichtige [...] die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan [...];

[...]”

11 Artikel 273 van die richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Roemeens recht

12 Artikel 771, lid 1, van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek, *Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003; hierna: „belastingwetboek”) bepaalt:

„Bij de overdracht via rechtshandelingen inter vivos van het eigendomsrecht en de daartoe behorende accessoire rechten op gebouwen van om het even welke aard en de bijbehorende gronden alsook op onbebouwde gronden van om het even welke aard, zijn de belastingplichtigen belasting verschuldigd die als volgt wordt berekend:

[...]”

13 Artikel 127 van het belastingwetboek bepaalt:

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

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

[...]”

14 Bij Ordonan?? de Urgan?? nr. 109 din 7 octombrie 2009 privind modificarea ?i completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (noodverordening nr. 109 van 7 oktober 2009 tot wijziging en aanvulling van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), die op 1 januari 2010 in werking is getreden, is aan artikel 127 van het belastingwetboek een lid 21 toegevoegd, dat als volgt luidt:

„De gevallen waarin een natuurlijke persoon die onroerende goederen levert, belastingplichtig wordt, zijn uiteengezet in regels.”

15 Artikel 141, lid 2, van het belastingwetboek, in de tot en met 31 december 2007 geldende versie, bepaalde:

„De volgende handelingen zijn eveneens vrijgesteld van belasting:

[...]

f) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het terrein waarop dat is opgetrokken, evenals van ieder ander terrein. Bij wijze van uitzondering geldt de vrijstelling niet voor de levering van nieuwe gebouwen, gedeelten van nieuwe gebouwen of bouwterreinen wanneer die levering wordt verricht door een belastingplichtige die het recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting over de aankoop, de verbouwing of de bouw van een dergelijk onroerend goed heeft uitgeoefend of daartoe het recht heeft. [...]”

16 Volgens artikel 141, lid 2, onder f), van het belastingwetboek, in de versie die van toepassing was van 1 januari 2008 tot en met 31 december 2009, was vrijgesteld van btw:

„de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en het terrein waarop dat is opgetrokken, evenals 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. [...]”

17 Punt 3, lid 1, van regeringsbesluit nr. 44/2004 van 22 januari 2004 houdende goedkeuring van de bepalingen ter uitvoering van Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112 van 6 februari 2004), in de versie die van toepassing was van 1 januari

2007 tot en met 31 december 2009, bepaalde:

„Het verkrijgen van opbrengsten door een natuurlijke persoon uit de verkoop van een woning uit privé-eigendom of van andere voor persoonlijke doeleinden gebruikte goederen is niet als economische activiteit in de zin van artikel 127, lid 2, van het belastingwetboek te beschouwen, tenzij 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 het belastingwetboek. [...]”

18 De bij regeringsbesluit nr. 44/2004 vastgestelde bepalingen ter uitvoering van het belastingwetboek zijn bij regeringsbesluit nr. 1620/2009 van 29 december 2009 (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 31 december 2009) aangevuld en gewijzigd. Sinds 1 januari 2010 bepaalt punt 3 van regeringsbesluit nr. 44/2004:

„(1) Overeenkomstig artikel 127, lid 2, van het belastingwetboek betreft de exploitatie van lichamelijke of onlichamelijke goederen – in overeenstemming met het aan de btw-regeling ten grondslag liggende beginsel van belastingneutraliteit – alle soorten verrichtingen, ongeacht de gehanteerde rechtsvorm [...].

(2) Overeenkomstig lid 1 worden natuurlijke personen niet geacht een binnen de werkingssfeer van de belasting vallende 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 hebben gebruikt. [...]

(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 of onlichamelijke goederen omvat, indien hij deze activiteit zelfstandig uitoefent met het oogmerk om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in de zin van artikel 127, lid 2, van het belastingwetboek.

(4) Ingeval een natuurlijke persoon onroerende goederen bouwt teneinde deze te verkopen, wordt de economische activiteit geacht een aanvang te hebben genomen op het tijdstip waarop de betrokken natuurlijke persoon zich heeft voorgenomen een dergelijke activiteit uit te oefenen, waarbij zijn voornemen op basis van objectieve gegevens moet worden vastgesteld, zoals het feit dat hij kosten begint te maken en/of investeringen heeft gedaan als voorbereiding op de economische activiteit. De economische activiteit wordt geacht een voortdurend karakter te hebben vanaf de aanvang ervan en omvat ook de levering van de gebouwde onroerende goederen of delen daarvan, ook indien het slechts één enkel onroerend goed betreft.

(5) Bij de aankoop van grond en/of gebouwen door een natuurlijke persoon met het oog op de verkoop ervan, vormt de levering van die goederen een duurzame activiteit indien die natuurlijke persoon in één kalenderjaar meer dan één transactie verricht. Indien die natuurlijke persoon overeenkomstig lid 4 reeds een onroerend goed bouwt met het oog op de verkoop ervan en de economische activiteit reeds wordt geacht te zijn begonnen en duurzaam te zijn, zal iedere latere transactie echter niet meer van incidentele aard zijn. [...]

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 In 2007 hebben Salomie en Oltean zich met vijf andere natuurlijke personen verenigd ter verwezenlijking van een project voor de bouw en de verkoop van vier gebouwen in Roemenië. Die maatschap had geen rechtspersoonlijkheid en is niet aangemeld of geïdentificeerd als btw?plichtige.

20 In 2008 en 2009 zijn, naast 23 parkeerplaatsen, 122 van de 132 appartementen die op het tot het privévermogen van een van die personen behorende terrein zijn gebouwd, voor in totaal 10 902 275 Roemeense leu (RON) verkocht, zonder dat die verkopen aan de btw waren onderworpen.

21 In 2010 heeft de belastingdienst zich na een controle op het standpunt gesteld dat die handelingen een duurzame economische activiteit vormden en derhalve vanaf 1 oktober 2008 aan de btw hadden moeten worden onderworpen, aangezien de omzet uit die handelingen vanaf augustus 2008 hoger was dan de drempel van 35 000 EUR waaronder economische activiteiten in Roemenië zijn vrijgesteld van btw.

22 Dientengevolge heeft de belastingdienst betaling geëist van de over de in 2009 verrichte transacties verschuldigde btw en de verhogingen voor te late betaling en daartoe heeft hij verschillende belastingaanslagen opgelegd.

23 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt voorts dat de verkopen van de onroerende goederen in 2008 en 2009 zijn onderworpen aan de in artikel 771 van het belastingwetboek bedoelde belasting over de „overdracht van onroerende goederen uit het privévermogen”.

24 Salomie en Oltean hebben het Tribunalul Cluj (rechtbank te Cluj) verzocht om gedeeltelijke nietigverklaring van die belastingaanslagen. Die rechter heeft die beroepen ongegrond verklaard.

25 De Curtea de Apel Cluj (hof van beroep te Cluj), waarbij hogere voorziening is ingesteld, vraagt zich af of de door de belastingdienst opgelegde belastingaanslagen verenigbaar zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, aangezien de wijze van toepassing van de regels voor de toepassing van de btw op handelingen met betrekking tot onroerende goederen pas vanaf 1 januari 2010 in het Roemeense recht is vastgesteld en de praktijk van de belastingdienst tot die datum er veeleer in bestond dergelijke handelingen niet aan de btw te onderwerpen. Bovendien beschikte de belastingdienst over voldoende informatie om Salomie en Oltean vanaf 2008 als belastingplichtigen aan te merken, aangezien hij op de hoogte was van het bestaan van de door hen uitgevoerde verkopen, al was het maar omdat die handelingen waren belast op grond van artikel 771 van het belastingwetboek.

26 De verwijzende rechter uit voorts zijn twijfel over de verenigbaarheid met richtlijn 2006/112 van het in het Roemeense recht voorziene recht op aftrek van voorbelasting, op grond waarvan een persoon die te laat als btw-plichtige is geïdentificeerd, dat recht op aftrek pas kan uitoefenen na zijn situatie te hebben geregulariseerd door zich voor btw-doelinden te identificeren en een belastingaangifte in te dienen.

27 Daarom heeft de Curtea de Apel Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kan een natuurlijke persoon die zich bij overeenkomst met andere natuurlijke personen heeft verenigd, welke maatschap, die geen rechtspersoonlijkheid heeft en voor belastingdoeleinden is aangemeld noch 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 als in het hoofdgeding als een btw?plichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van [richtlijn 2006/112] worden aangemerkt, indien de overdrachten van de gebouwen, die op tot het privévermogen van sommige medecontractanten behorende percelen zijn opgericht, door de belastingautoriteiten aanvankelijk voor belastingdoeleinden zijn beschouwd als verkopen die tot het beheer van het privévermogen van deze personen behoren?

2) Dienen het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel en de andere algemene rechtsbeginselen zoals die uit richtlijn 2006/112 voortvloeien, in omstandigheden als in het hoofdgeding aldus te worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale praktijk waarmee de belastingdienst ten aanzien van de betrokken natuurlijke persoon eerst de inkomstenbelasting met betrekking tot de overdracht van tot het privévermogen behorende goederen toepast, om vervolgens twee jaar later, zonder dat sprake is van enige wijziging van de toepasselijke basisregeling, zijn standpunt op basis van dezelfde feiten te wijzigen en diezelfde verrichtingen als een aan de btw onderworpen economische activiteit te kwalificeren waarvoor hij met terugwerkende kracht aanvullende rechten berekent?

3) Dienen de artikelen 167, 168 en 213 van [richtlijn 2006/112], gelet op het vereiste van belastingneutraliteit, aldus te worden uitgelegd dat zij in omstandigheden als in het hoofdgeding eraan in de weg staan dat de belastingdienst een belastingplichtige het recht weigert op aftrek van de voorbelasting over de door hem met het oog op de belastbare handelingen verkregen goederen en diensten enkel en alleen omdat de betrokkene op het tijdstip waarop die diensten zijn verricht, niet voor btw?doeleinden was geregistreerd?

4) Dient artikel 179 van [richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat het in omstandigheden als in het hoofdgeding in de weg staat aan een nationale regeling volgens welke een belastingplichtige op wie de uitzonderingsregeling van toepassing is en die tardief de registratie voor btw-doeleinden heeft aangevraagd, verplicht is tot betaling van de belasting die had moeten worden toegepast, zonder dat hij recht heeft op aftrek van de voor elk belastingtijdvak aftrekbare voorbelasting, 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

28 Met zijn eerste twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich in omstandigheden als in het hoofdgeding ertegen verzetten dat een nationale belastingdienst bij een belastingcontrole vaststelt dat handelingen aan de btw hadden moeten worden onderworpen en bovendien de betaling van toeslagen eist.

29 In de eerste plaats vechten Salomie en Oltean die vaststelling aan op grond dat het rechtszekerheidsbeginsel is geschonden doordat op het tijdstip waarop zij de handelingen hebben verricht met betrekking tot onroerende goederen waarop die vaststelling betrekking heeft, noch 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: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), die vóór 1 januari 2007 van kracht was, noch de ter zake relevante rechtspraak van het Hof in het Roemeens was bekendgemaakt. Voorts voeren zij aan dat dergelijke handelingen tot 2010 volgens de nationale belastingautoriteiten niet aan die belasting waren onderworpen.

30 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel in acht worden genomen door de instellingen van de Europese Unie, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden (zie in die zin met name arresten *Gemeente Leusden en Holin Groep*, C-487/01 en C-77/02, EU:C:2004:263, punt 57; „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punt 32, en *Elmeke NE*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punt 31).

31 Zoals het Hof herhaaldelijk heeft geoordeeld, volgt daaruit met name dat de wettelijke regeling van de Unie met zekerheid kenbaar moet zijn en de toepassing ervan voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn, aangezien rechtszekerheid in het bijzonder een dwingend vereiste is in het geval van een regeling die financiële consequenties kan hebben, teneinde de belanghebbenden in staat te stellen de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen (arrest *Ierland/Commissie*, 325/85, EU:C:1987:546, punt 18).

32 Voorts moeten op de door het Unierecht bestreken gebieden de rechtsregels van de lidstaten ondubbelzinnig zijn geformuleerd, zodat de betrokkenen op duidelijke en nauwkeurige wijze hun rechten en plichten kunnen kennen en de nationale rechter in staat is, de eerbiediging ervan te verzekeren (zie arrest *Commissie/Italië*, 257/86, EU:C:1988:324, punt 12).

33 In casu kan niet worden betwist dat bepalingen als beschreven in de verwijzingsbeslissing een dergelijk karakter hebben.

34 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt immers met name dat onder de definitie van „belastingplichtige” in artikel 127 van het belastingwetboek, waarbij artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 in nationaal recht is omgezet, eenieder valt die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, en dat als „economische activiteit” moeten worden beschouwd, de werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, waaronder met name de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

35 Voorts bepaalt punt 3, lid 2, van regeringsbesluit nr. 44/2004 houdende goedkeuring van de bepalingen ter uitvoering van het belastingwetboek dat het verkrijgen van opbrengsten door een natuurlijke persoon uit de verkoop van een woning uit privé-eigendom of van andere voor persoonlijke doeleinden gebruikte goederen niet als economische activiteit in de zin van artikel 127, lid 2, van het belastingwetboek is te beschouwen, tenzij wordt vastgesteld dat deze activiteit wordt verricht met het oogmerk er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

36 Ten slotte bepaalt artikel 141 van het belastingwetboek, in de versie die van kracht was in 2008 en 2009, dat de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein niet geldt voor de levering van nieuwe gebouwen, gedeelten van nieuwe gebouwen of bouwterreinen. Dat komt overigens overeen met de Unierechtelijke beginselen inzake btw.

37 Derhalve kan niet redelijkerwijs worden betoogd dat die bepalingen van nationaal recht niet voldoende duidelijk en nauwkeurig voorschrijven dat de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein in bepaalde gevallen aan de btw kan worden onderworpen.

38 Bijgevolg kunnen Salomie en Oltean ter ondersteuning van hun argument dat het

toepasselijke nationale rechtskader ten tijde van de feiten in het hoofdgeding onvoldoende duidelijk was, niet rechtsgeldig aanvoeren dat de ter zake relevante rechtspraak van het Hof en de Zesde richtlijn (77/388), die in ieder geval vanaf de toetreding van Roemenië tot de Unie op 1 januari 2007 niet langer van kracht was, niet in het Roemeens waren bekendgemaakt.

39 Derhalve kunnen de omstandigheden van het hoofdgeding niet worden vergeleken met die van de zaak die heeft geleid tot het arrest *Skoma?Lux* (C?161/06, EU:C:2007:773), waarin het Hof heeft gepreciseerd dat een verordening van de Unie die niet in de taal van een lidstaat werd bekendgemaakt, niet aan particulieren in deze staat kan worden tegengeworpen.

40 Uit het rechtszekerheidsbeginsel volgt weliswaar eveneens dat de fiscale situatie van een belastingplichtige niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse mag blijven (zie in die zin arrest *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, punt 46).

41 Het Hof heeft echter reeds geoordeeld dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een praktijk van de nationale belastingautoriteiten om binnen de vervaltermijn een besluit waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting en vertragingsrente van hem te vorderen (zie in die zin arrest *Fatorie*, C?424/12, EU:C:2014:50, punt 51).

42 Het enkele feit dat de belastingdienst binnen de verjaringstermijn een bepaalde handeling als aan de btw onderworpen economische activiteit herkwalificeert, kan derhalve, behoudens andere omstandigheden, op zich geen afbreuk doen aan dat beginsel.

43 Bijgevolg kan niet rechtsgeldig worden aangevoerd dat het rechtszekerheidsbeginsel zich ertegen verzet dat de belastingdienst in omstandigheden als in het hoofdgeding na een belastingcontrole zich op het standpunt stelt dat de in casu aan de orde zijnde handelingen met betrekking tot onroerende goederen aan de btw hadden moeten worden onderworpen.

44 In de tweede plaats kan iedere justitiabele bij wie een administratieve autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op het vertrouwensbeginsel beroepen (zie in die zin arrest *Europäisch?Iranische Handelsbank/Raad*, C?585/13 P, EU:C:2015:145, punt 95).

45 In dit verband moet worden nagegaan of de handelingen van een administratieve instantie bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt en, zo ja, of dat vertrouwen gewettigd is (zie in die zin arrest *Elmeka*, C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 De administratieve praktijk van de nationale belastingautoriteiten als beschreven in de verwijzingsbeslissing, lijkt echter niet erop te wijzen dat in het hoofdgeding aan die voorwaarden is voldaan.

47 Gelet op de duidelijkheid en de voorspelbaarheid van het toepasselijke nationale recht en op het feit dat het in casu blijkt te gaan om personen die professioneel in de vastgoedsector actief zijn, kan met name het ter terechtzitting door de Roemeense regering betwiste feit dat de nationale belastingautoriteiten tot 2010 handelingen met betrekking tot onroerende goederen als in het hoofdgeding niet systematisch aan de btw hebben onderworpen, a priori – behoudens zeer bijzondere omstandigheden – niet volstaan om bij een normaal voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen te wekken dat die belasting niet van toepassing is op dergelijke handelingen.

48 Een dergelijke praktijk, hoe betreurenswaardig zij ook is, kan de betrokken

belastingplichtigen immers in principe geen duidelijke garanties bieden dat de btw niet van toepassing is op handelingen met betrekking tot onroerende goederen als in het hoofdgeding.

49 Daaraan moet worden toegevoegd dat een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer gelet op de omvang van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling met betrekking tot onroerende goederen, namelijk de bouw en de verkoop van vier gebouwen met in totaal meer dan 130 appartementen, niet redelijkerwijs kon concluderen dat die handeling niet aan de btw was onderworpen, zonder dat hij van de bevoegde nationale belastingautoriteiten dienaangaande duidelijke garanties had gekregen of op zijn minst had getracht te krijgen.

50 Aangaande in de derde en laatste plaats de overeenstemming met het Unierecht van de in casu door de belastingdienst toegepaste toeslagen zij eraan herinnerd dat de lidstaten, bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling, bevoegd blijven om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel (zie arrest Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51 Om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, is het de lidstaten derhalve weliswaar wettelijk toegestaan met name in hun nationale wetgeving passende strafsancities op te nemen voor de niet-nakoming van de verplichting zich in het register van btw-plichtigen in te schrijven, maar die sancties mogen niet verder gaan dan noodzakelijk is om die doelstellingen te verwezenlijken. Het staat aan de nationale rechter na te gaan of het bedrag van de sanctie, gelet op de omstandigheden van het geval, waaronder het concreet opgelegde bedrag en eventuele fraude of ontwijking van de toepasselijke wetgeving die kan worden toegerekend aan de belastingplichtige die is beboet wegens het verzuim zich te registreren, niet hoger is dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstellingen om de juiste heffing van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen (zie in die zin arrest Rudihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punten 45, 46 en 54).

52 Dezelfde beginselen gelden voor toeslagen die, indien zij fiscale sancties zijn, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, niet buitensporig hoog mogen zijn in verhouding tot de ernst van de niet-nakoming door de belastingplichtige van zijn verplichtingen.

53 Derhalve moet op de eerste twee vragen worden geantwoord dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zich in omstandigheden als in het hoofdgeding niet ertegen verzetten dat een nationale belastingdienst na een belastingcontrole beslist om handelingen aan de btw te onderwerpen en de betaling van toeslagen eist, op voorwaarde dat die beslissing op duidelijke en precieze regels is gebaseerd en de praktijk van die belastingdienst bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer geen redelijk vertrouwen kon wekken dat die belasting niet op die handelingen zou worden toegepast, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan. In dergelijke omstandigheden opgelegde toeslagen moeten in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.

Derde en vierde vraag

54 Met zijn derde en vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2006/112 zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting die is verschuldigd of voldaan over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten wordt ontzegd aan een belastingplichtige die enkel en alleen omdat hij niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd toen hij die handelingen verrichtte, daarentegen de belasting moet betalen die hij had moeten innen,

zolang hij niet naar behoren voor btw?doeleinden is geïdentificeerd en de belastingaangifte niet is ingediend.

55 De artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 regelen het ontstaan en de omvang van het recht op aftrek. Volgens artikel 167 van die richtlijn ontstaat dat recht met name op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

56 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht op aftrek een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw?stelsel, dat in beginsel niet kan worden beperkt en onmiddellijk wordt uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie in die zin met name arresten *Gabalfriša e.a.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 43, en *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punten 30 en 31).

57 Die regeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijk btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het doel of het resultaat van die activiteiten, op voorwaarde dat zij zelf aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arresten *Gabalfriša e.a.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 44, en *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punt 32).

58 Voorts heeft het Hof reeds geoordeeld dat het fundamentele beginsel van neutraliteit van de btw verlangt dat aftrek van voorbelasting wordt toegestaan indien de materiële voorwaarden daartoe zijn vervuld, ook wanneer een belastingplichtige niet voldoet aan bepaalde formele vereisten (zie in die zin arresten *Ecotrade*, C?95/07 en C?96/07, EU:C:2008:267, punt 63; *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, punt 39; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punten 42 en 43, en *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punt 38).

59 Wanneer de belastingdienst over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, mag hij bijgevolg voor het recht van de belastingplichtige op aftrek van die belasting geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van dat recht wordt verhinderd (zie arrest *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punt 40).

60 De in artikel 214 van richtlijn 2006/112 bedoelde identificatie voor btw?doeleinden en de in artikel 213 van die richtlijn neergelegde verplichting voor de belastingplichtige om opgave te doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteiten, betreffen slechts formele vereisten met het oog op controle, die geen afbreuk mogen doen aan met name het recht op aftrek van de btw, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze rechten (zie in die zin met name arresten *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punt 50; *Tóth*, C?324/11, EU:C:2012:549, punt 32, en *Ablessio*, C?527/11, EU:C:2013:168, punt 32).

61 Daaruit volgt met name dat een btw?plichtige niet mag worden gehinderd in de uitoefening van zijn recht op aftrek op grond dat hij niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd alvorens de aangekochte goederen te gebruiken voor zijn belaste activiteit (zie in die zin met name arrest *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punt 51).

62 Bovendien mogen de maatregelen die de lidstaten op grond van artikel 273 van richtlijn 2006/112 kunnen nemen om de juiste inning van de belasting te waarborgen en fraude te voorkomen, niet verder gaan dan ter verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is en geen afbreuk doen aan de btw-neutraliteit (zie in die zin met name arresten *Gabalfriša e.a.*, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punt 52; *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, punt 26; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punt 49, en *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13,

63 Zo gaat de bestraffing van de niet-nakoming door de belastingplichtige van de verplichtingen betreffende het voeren van de boekhouding en het indienen van aangiften met een weigering van het recht op aftrek duidelijk verder dan noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstelling om de juiste toepassing van die verplichtingen te verzekeren, aangezien het Unierecht de lidstaten niet verhindert in voorkomend geval een geldboete of geldelijke sanctie op te leggen die evenredig is met de ernst van de inbreuk. Voorts gaat die praktijk verder dan noodzakelijk is om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen in de zin van artikel 273 van richtlijn 2006/112, aangezien zij zelfs kan leiden tot het verlies van het recht op aftrek wanneer de belastingdienst de aangifte pas rectificeert na het verstrijken van de vervaltermijn waarover de belastingplichtige beschikt om de aftrek te verrichten (zie naar analogie arrest Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 67 en 68).

64 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat aan de materiële vereisten van het recht op aftrek van de voorbelasting is voldaan en dat verzoekers in het hoofdgeding bij een belastingcontrole als btw-plichtigen zijn aangemerkt. Het uitstel van de uitoefening van het recht op aftrek van de btw tot de indiening van een eerste btw-aangifte door die belastingplichtigen enkel en alleen omdat zij niet voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd toen zij de aan de btw onderworpen handelingen verrichtten, boven op de verplichting voor die belastingplichtigen om de desbetreffende belasting te betalen, gaat bijgevolg verder dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude.

65 Bijgevolg moet op de derde en de vierde vraag worden geantwoord dat richtlijn 2006/112 zich in omstandigheden als in het hoofdgeding verzet tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting die is verschuldigd of voldaan over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten wordt ontzegd aan een belastingplichtige die enkel en alleen omdat hij niet voor btw-doeleinden was geïdentificeerd toen hij die handelingen verrichtte, daarentegen de belasting moet betalen die hij had moeten innen, zolang hij niet naar behoren voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en de belastingaangifte niet is ingediend.

Kosten

66 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

1) **Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel verzetten zich in omstandigheden als in het hoofdgeding niet ertegen dat een nationale belastingdienst na een belastingcontrole beslist om handelingen aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en de betaling van toeslagen eist, op voorwaarde dat die beslissing op duidelijke en precieze regels is gebaseerd en de praktijk van die belastingdienst bij een voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer geen redelijk vertrouwen kon wekken dat die belasting niet op die handelingen zou worden toegepast, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan. In dergelijke omstandigheden opgelegde toeslagen moeten in overeenstemming zijn met het evenredigheidsbeginsel.**

2) **Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde verzet zich in omstandigheden als in het hoofdgeding tegen een nationale regeling volgens welke het recht op aftrek van de voorbelasting die is verschuldigd of voldaan over voor belaste handelingen gebruikte goederen en diensten wordt ontzegd aan een belastingplichtige die**

enkel en alleen omdat hij niet voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde was geïdentificeerd toen hij die handelingen verrichtte, daarentegen de belasting moet betalen die hij had moeten innen, zolang hij niet naar behoren voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde is geïdentificeerd en de belastingaangifte niet is ingediend.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.