

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

16 februari 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Bouw van een onroerendgoedcomplex door een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid – Samenwerkingsovereenkomst – Verkoop van de appartementen van dat onroerendgoedcomplex door bepaalde leden van het samenwerkingsverband – Bepaling van de tot voldoening van de btw gehouden belastingplichtige – Beginsel van fiscale neutraliteit – Recht op btw-af trek”

In zaak C-519/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Curte de Apel Cluj (belastingrechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië) bij beslissing van 28 juni 2021, ingekomen bij het Hof op 24 augustus 2021, in de procedure

ASA

tegen

DGRFP Cluj,

in tegenwoordigheid van:

BP,

MB,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: M. L. Arastey Sahún (rapporteur), kamerpresident, F. Biltgen en J. Passer, rechters,

advocaat-generaal: N. Emiliou,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- ASA, vertegenwoordigd door S. I. Puș, avocat,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door E. Gane, A. Rotăreanu en A. Wellman als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en J. Jokubauskaitė 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 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60; hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het evenredigheidsbeginsel, het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de natuurlijke persoon ASA en Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (regionale algemene directie voor openbare financiën Cluj-Napoca, Roemenië; hierna: „belastingautoriteit”) betreffende de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van appartementen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn luidt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn 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, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 11 van die richtlijn bepaalt het volgende:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde [...] kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

6 Artikel 12 van dezelfde richtlijn luidt als volgt:

„1. 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;
- b) de levering van een bouwterrein.

2. Voor de toepassing van lid 1, onder a), wordt als ‚gebouw’ beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚bijbehorend terrein’ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

3. Voor de toepassing van lid 1, onder b), wordt als ‚bouwterrein’ beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.”

7 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.”

8 Artikel 62 van deze richtlijn luidt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn:

- 1) wordt onder ‚belastbaar feit’ verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld;
- 2) wordt de belasting geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de tot voldoening van de belasting gehouden persoon kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.”

9 Artikel 63 van deze richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.”

10 Artikel 65 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

11 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.”

12 Artikel 78 van deze richtlijn luidt als volgt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

- a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;
- b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier de afnemer in rekening brengt.

Voor de toepassing van punt b) van de eerste alinea mogen de lidstaten uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld, als bijkomende kosten beschouwen.”

13 Artikel 167 van die richtlijn luidt:

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

14 Artikel 168 van dezelfde richtlijn luidt:

„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;

[...]

15 Artikel 178 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

- a) „voor de in artikel 168, onder a), bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur”.

[...]

16 Artikel 179 van deze richtlijn 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.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat belastingplichtigen die de in artikel 12 omschreven handelingen incidenteel verrichten, het recht op aftrek uitsluitend op het tijdstip van levering mogen uitoefenen.”

17 Artikel 226 van deze richtlijn luidt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

- 1) de datum van uitreiking van de factuur;
- 2) een opeenvolgend nummer, met een of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- 3) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;
- 4) het in artikel 214 bedoelde btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een in artikel 138 bedoelde goederenlevering heeft afgenomen;
- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- 6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- 7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 220, punten 4) en 5), bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
- 8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- 9) het toegepaste btw-tarief;
- 10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]"

Roemeens recht

18 Artikel 86, leden 2 tot en met 5, van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek) (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek”), bepaalde:

„(2) Binnen elk volgens de wet opgericht samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid zijn de leden gehouden om bij aanvang van de activiteit schriftelijke samenwerkingsovereenkomsten te sluiten, die met name gegevens bevatten over:

- a) de overeenkomstsluitende partijen,
- b) het maatschappelijk doel en de zetel van het samenwerkingsverband;
- c) de bijdragen van de leden in de vorm van goederen en rechten;
- d) het procentuele aandeel van elk lid in de opbrengsten of verliezen van het samenwerkingsverband in verhouding tot de bijdrage van elk van hen;

- e) de benoeming van het lid dat verantwoordelijk is voor de nakoming van de verplichtingen van het samenwerkingsverband jegens de overheid;
- f) de voorwaarden voor de opheffing van het samenwerkingsverband. De in de samenwerkingsovereenkomst vermelde bijdragen van de leden worden niet als inkomsten van het samenwerkingsverband beschouwd. De samenwerkingsovereenkomst wordt binnen 15 dagen na de sluiting ervan bij de bevoegde belastingautoriteit geregistreerd. De belastingautoriteit heeft het recht de registratie van de overeenkomsten te weigeren indien deze niet de overeenkomstig dit lid vereiste gegevens bevatten.

(3) Wanneer er tussen de leden familiale banden tot en met de vierde graad bestaan, zijn de partijen ertoe gehouden het bewijs te leveren dat zij met goederen of rechten die hun toebehoren bijdragen tot de verwezenlijking van de opbrengsten. Ook natuurlijke personen met beperkte handelingsbevoegdheid kunnen lid zijn.

(4) De samenwerkingsverbanden zijn ertoe gehouden jaarlijks ten laatste op 15 maart overeenkomstig het door het ministerie van Overheidsfinanciën vastgestelde model aangifte te doen van de inkomsten van het jaar voordien, waarbij deze aangifte ook de verdeling van de netto-opbrengsten/-verliezen onder de leden vermeldt.

(5) De jaarlijkse opbrengst/het jaarlijkse verlies van het samenwerkingsverband wordt onder de leden verdeeld naar rato van het met hun bijdrage overeenkomend deelnemingspercentage, overeenkomstig de samenwerkingsovereenkomst.”

19 Artikel 1251, lid 1, van het belastingwetboek bepaalt:

„Voor de toepassing van de onderhavige titel wordt onder de volgende termen en uitdrukkingen verstaan:

[...]

18. ‚belastingplichtige’ heeft de betekenis als bedoeld in artikel 127, lid 1 en omvat een natuurlijke persoon, groep personen, overheidsinstelling, rechtspersoon of andere entiteit die een economische activiteit kan uitoefenen;

[...]”

20 Artikel 127, leden 8 en 9, luidt als volgt:

„(8) Onder de voorwaarden en binnen de grenzen van de toepassingsbepalingen wordt een in Roemenië gevestigde groep van belastingplichtigen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch nauwe organisatorische, financiële en economische banden met elkaar onderhouden, als één belastingplichtige beschouwd.

(9) Het lid of de partner van een samenwerkingsverband of organisatie zonder rechtspersoonlijkheid wordt als afzonderlijke belastingplichtige beschouwd voor de economische activiteiten die niet voor rekening van dat samenwerkingsverband of die organisatie worden uitgeoefend.”

21 Artikel 152, lid 1, van dat wetboek bepaalt:

„Een in Roemenië gevestigde belastingplichtige met een aangegeven of verwezenlijkte jaaromzet onder de bovengrens van 35 000 EUR, waarvan de tegenwaarde in RON wordt vastgesteld

volgens de wisselkoers van de Banc Națională a României [(nationale bank van Roemenië)] op de datum van toetreding en afgerond naar het dichtstbijzijnde duizendtal, kan vragen om toepassing van de belastingvrijstelling, hierna ‚bijzondere vrijstellingsregeling’ genoemd, op de in artikel 126, lid 1, bedoelde handelingen, met uitzondering van intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen, die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 143, lid 2, onder b).”

22 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsbesluit nr. 44/2004 betreffende uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 tot vaststelling van het belastingwetboek) (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 112, van 6 februari 2004, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „regeringsbesluit nr. 44/2004”), bepaalde in punt 4 tot uitvoering van artikel 127 van het belastingwetboek:

„(1) Een groep in Roemenië gevestigde belastingplichtigen die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, kan ervoor kiezen om voor de toepassing van artikel 127, lid 8, van het belastingwetboek als één belastingplichtige, btw-groep genoemd, te worden aangemerkt, mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a) een belastingplichtige maakt slechts deel uit van één btw-groep; en
- b) de keuze geldt voor een periode van minstens twee jaar; en
- c) alle belastingplichtigen van de groep passen hetzelfde belastingtijdvak toe;

(2) De btw-groep kan bestaan uit twee tot vijf belastingplichtigen.

(3) Tot 1 januari 2009 kunnen alleen belastingplichtigen die worden beschouwd als grote belastingplichtigen een btw-groep vormen.

(4) Belastingplichtigen waarvan het kapitaal rechtstreeks of onrechtstreeks voor meer dan 50 % in handen is van dezelfde aandeelhouders worden beschouwd als financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden in de zin van lid 1.

(5) Voor het oprichten van de btw-groep moet bij de bevoegde belastingautoriteit een door alle leden van de groep ondertekend verzoek worden ingediend dat de volgende inlichtingen bevat:

- a) de naam, het adres, het maatschappelijke doel en het btw-nummer van elk van de leden;
- b) de gegevens die aantonen dat de leden nauw met elkaar verbonden zijn in de zin van lid 2;
- c) de naam van het lid dat is aangewezen als vertegenwoordiger.

(6) De bevoegde belastingautoriteit neemt een officieel besluit tot goedkeuring of tot weigering van de oprichting van de btw-groep en deelt dat besluit binnen een termijn van 60 dagen na ontvangst van de in lid 5 bedoelde aanvraag mee aan de vertegenwoordiger van de groep alsook aan elke belastingautoriteit in het bevoegdheidsgebied waarvan de leden van de btw-groep zich bevinden.

(7) De oprichting van de btw-groep gaat in op de eerste dag van de tweede maand na de datum van het in lid 6 bedoelde besluit.

[...]”

Hoofding en prejudiciële vragen

- 23 ASA en haar zus PP waren samen eigenaar van een perceel grond in Roemenië.
- 24 Eind 2006 hebben zij met BP en MB, twee andere natuurlijke personen, een overeenkomst tot oprichting van een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid gesloten met het oog op de bouw van een onroerendgoedcomplex bestaande uit acht appartementsgebouwen met 56 appartementen, die zouden worden verkocht aan derden.
- 25 De samenwerkingsovereenkomst bepaalde in het bijzonder dat BP en MB samen de kosten voor de bouw van het onroerendgoedcomplex zouden dragen en elk 33 % van de opbrengsten zouden ontvangen, terwijl ASA en PP elk 16,67 % daarvan zouden krijgen.
- 26 Voorts voorzag die samenwerkingsovereenkomst in een gezamenlijke verantwoordelijkheid voor het ontwerp, het verkrijgen van de bouwvergunningen en alle nodige administratieve documenten, het vervullen van alle vereiste formaliteiten voor de inschrijving van de gebouwen en de appartementen in het kadaster, en de verkoop van de te bouwen appartementen.
- 27 Ten slotte heeft zowel MB als BP een mandaat gekregen om in naam en voor rekening van ASA en PP het eigendomsrecht van deze laatsten op de te bouwen appartementen over te dragen.
- 28 Zodra de 56 appartementen klaar waren, zijn deze in het kadaster ingeschreven. Daarin werden ofwel ASA, ofwel PP, ofwel ASA en PP elk voor de helft, vermeld als eigenaren respectievelijk mede-eigenaren van die appartementen.
- 29 Tussen 13 mei en 28 november 2008 zijn 53 van deze appartementen verkocht, waarvan 13 door ASA alleen en 14 door PP alleen. De 26 andere verkochte appartementen waren voor gelijke delen eigendom van ASA en PP en drie daarvan zijn verkocht aan BP en MB.
- 30 In de verkoopovereenkomsten werden enkel ASA en PP als eigenaren van het onroerend goed vermeld en werd nergens naar BP en MB verwezen. In die overeenkomsten werd evenmin gewag gemaakt van de btw of de samenwerkingsovereenkomst.
- 31 Na een belastingcontrole heeft de belastingautoriteit ASA op 26 oktober 2011 een belastingaanslag opgelegd van 537 287 RON (ongeveer 109 000 EUR) aan btw en 482 269 RON (ongeveer 98 000 EUR) aan rente en boetebedragen wegens betalingsachterstand.
- 32 De belastingautoriteit heeft vastgesteld dat ASA in 2008 alleen of samen met PP een economische activiteit had uitgeoefend met de bedoeling om daaruit inkomsten te verkrijgen, dat met name de in het kader van die activiteit gerealiseerde verkopen aan de btw onderworpen handelingen waren, waardoor zij overeenkomstig het nationale recht als belastingplichtige moest worden aangemerkt. Bovendien hadden ASA en PP zich op 1 juli 2008 als btw-plichtige moeten laten registreren aangezien het bedrag dat zij bij de betrokken verkopen hadden ontvangen het plafond voor btw-vrijstelling van artikel 152, lid 1, van het belastingwetboek had overschreden. De belastingautoriteit heeft daaruit afgeleid dat ASA na die datum gehouden was tot voldoening van de btw over die verkopen.
- 33 De belastingautoriteit heeft zich daarvoor gebaseerd op de samenwerkingsovereenkomst, die niet formeel was geregistreerd en haar pas bij de aanvang van de belastingcontrole is overgelegd.

34 ASA heeft tegen deze belastingaanslag bezwaar ingediend, dat in 2012 door de belastingautoriteit is verworpen.

35 ASA heeft beroep ingesteld bij de Curte de Apel Cluj (belastingrechter in eerste aanleg Cluj, Roemenië), de verwijzende rechter, die zij primair verzocht om het besluit tot afwijzing van haar bezwaar en de belastingaanslag nietig te verklaren. In 2014 heeft zij in het kader van dat geding BP en MB in vrijwaring opgeroepen teneinde – voor het geval dat zij in het ongelijk zou worden gesteld – hen te doen veroordelen tot betaling van een bedrag ten belope van twee derden van de door haar te betalen belastingschuld zoals vastgesteld in de belastingaanslag.

36 Bij vonnis van 28 januari 2016 heeft die rechter het beroep van ASA gedeeltelijk toegewezen. Hij heeft het besluit tot afwijzing van haar bezwaar, de belastingaanslag en het desbetreffende belastingcontrole rapport gedeeltelijk nietig verklaard wegens de wijze waarop de btw en de bijkomende kosten waren berekend.

37 In de loop van 2016 zijn de door ASA en de belastingautoriteit tegen dat vonnis van 28 januari 2016 ingestelde hogere voorzieningen gegrond verklaard door de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (hoogste rechterlijke instantie, Roemenië), die de zaak ter herziening heeft terugverwezen naar de verwijzende rechter.

38 Bij vonnis van 14 maart 2019 heeft de verwijzende rechter het beroep van ASA tegen de belastingautoriteit gedeeltelijk toegewezen, en heeft hij het besluit tot afwijzing van het bezwaar, de belastingaanslag en het desbetreffende belastingcontrole rapport gedeeltelijk nietig verklaard op grond van de overweging dat de btw al inbegrepen was in de prijs die was overeengekomen in het kader van de transacties met ASA.

39 ASA en de belastingautoriteit hebben tegen dat vonnis hogere voorziening ingesteld.

40 Bij arrest van 23 juli 2020 heeft de Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie dat vonnis vernietigd en de zaak opnieuw ter herziening terugverwezen naar de verwijzende rechter.

41 Dienaangaande wijst de verwijzende rechter er eerst en vooral op dat de beoordeling in het kader van het hoofdgeding dat ASA belastingplichtig is en dat de economische activiteit die zij alleen of samen met PP uitoefent een aan de btw onderworpen handeling vormt, in kracht van gewijsde is gegaan.

42 In die context wenst de verwijzende rechter ten eerste te vernemen of BP en MB in het kader van de verkoop van de appartementen die in het hoofdgeding aan de orde zijn ook de hoedanigheid van belastingplichtige hebben.

43 Deze rechter merkt op dat enkel ASA en PP hebben deelgenomen aan het belastbare feit doordat zij in het kader van de verkoopovereenkomsten de goederen hebben geleverd en de prijs hebben ontvangen. Verder stelt hij vast dat de medewerking van BP en MB essentieel was voor het oprichten van de acht gebouwen, en bijgevolg voor de economische activiteit als zodanig.

44 Dienaangaande is de verwijzende rechter van oordeel dat de belastingautoriteit niet met succes kon beweren dat zij geen kennis had van wat de samenwerkingsovereenkomst bepaalde omdat deze niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten was geregistreerd en niet voldeed aan de vormvereisten van artikel 86, lid 2, van het belastingwetboek. Zij heeft zich immers op deze overeenkomst gebaseerd om de belastingaanslag ten laste van ASA te motiveren. Gelet op het arrest van 9 april 2013, Commissie/Ierland (C?85/11, EU:C:2013:217), kan daarnaast worden geoordeeld dat de in artikel 11 van de btw-richtlijn bedoelde personen niet

afzonderlijk moeten beantwoorden aan de definitie van het begrip belastingplichtige van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn, aangezien de samenhang tussen beide bepalingen het mogelijk lijkt te maken dat personen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn gezamenlijk aan deze definitie beantwoorden. Met andere woorden, indien de samenwerkingsovereenkomst niet in aanmerking wordt genomen kan dat ertoe leiden dat er een fiscale situatie wordt vastgesteld die niet met de werkelijkheid overeenstemt. Gelet op de arresten van 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 43), en 8 mei 2013, Petroma Transports e.a. (C-271/12, EU:C:2013:297, punt 34), moet de beslissende vraag dan ook zijn of de belastingautoriteit kennis heeft gekregen van de samenwerkingsovereenkomst vóór zij de belastingaanslag heeft opgelegd.

45 Ten tweede vraagt de verwijzende rechter zich af wat de omvang is van het recht op aftrek van iemand in de situatie van ASA. Op basis van de rechtspraak van het Hof meent hij in een eerste scenario dat ASA het recht op aftrek van de btw over de investeringen die zij ten behoeve van de activiteit van het samenwerkingsverband heeft gedaan, daaronder begrepen de btw op basis van de aan BP, MB en PP uitgereikte facturen, niet zomaar mag worden geweigerd om de enkele reden dat zij niet tot voldoening van de belasting gehouden was en niet persoonlijk de voorbelasting heeft voldaan over de goederen en diensten die voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen zijn gebruikt. Wat de door PP voldane voorbelasting betreft, oordeelt deze rechter daarentegen dat ASA het recht op btw-aftrek kan worden ontzegd omdat aan PP ook een belastingaanslag is opgelegd, waardoor het recht op aftrek van deze laatste moet worden erkend voor de voorbelasting die zij heeft voldaan.

46 In een tweede scenario baseert de verwijzende rechter zich op het arrest van 21 november 2018, V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, punt 44), waarbij het Hof heeft geoordeeld dat het aan de belastingplichtige staat om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan de btw onderworpen handelingen waarover hij de btw effectief heeft voldaan. Daaruit zou volgen dat ASA niet de btw kan aftrekken van de facturen die eerder zijn uitgereikt op naam van PP, aangezien deze laatste zich eveneens in rechte heeft beroepen op het recht op aftrek en dat recht niet tweemaal kan worden uitgeoefend. De btw op de op naam van BP en MB uitgereikte facturen kan volgens de verwijzende rechter evenmin door ASA in aftrek worden gebracht omdat zij de voorbelasting niet heeft voldaan en omdat BP en MB niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben.

47 Ten derde twijfelt de verwijzende rechter of ASA BP en MB in vrijwaring kan oproepen opdat zij zouden worden verplicht de betaalde btw ten laste te nemen naar verhouding van hun aandeel in de opbrengsten, zoals dat in de samenwerkingsovereenkomst is vastgelegd. Hij merkt op dat een dergelijke oproep in vrijwaring, wanneer die gegrond wordt verklaard, tot gevolg zou kunnen hebben dat de belastingaanslag wordt gewijzigd en dat BP en MB de rechten wordt ontnomen die zij ontlenen aan de Cod de procedur? fiscal? (Roemeens wetboek fiscaal procesrecht) wanneer de belastingdienst rechtstreeks tegen hen optreedt.

48 Daarop heeft de Curte de Apel Cluj de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kunnen de [btw-richtlijn] in het algemeen en de artikelen 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 en 78 ervan in het bijzonder, in een specifieke context als die van het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd [dat], wat betreft het intreden van het belastbare feit bij belastbare handelingen inzake de levering van onroerend goed en de wijze van vaststelling van de desbetreffende maatstaf van heffing, ook de natuurlijke personen die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot

betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, waarbij de samenwerkingsovereenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd maar voorafgaand aan de vaststelling van de belastingbesluiten aan hen is overgelegd?

2) Kunnen de [btw-richtlijn] in het algemeen en artikel 167, artikel 168, onder a), artikel 178, onder a), en artikel 179 ervan in het bijzonder, alsmede de beginselen van evenredigheid en neutraliteit, in een specifieke context als die van het hoofdgeding aldus worden uitgelegd dat:

a) de mogelijkheid om een belastingplichtige het recht op aftrek toe te kennen wordt erkend indien hij niet de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is en niet persoonlijk de voorbelasting heeft voldaan over voor belastbare handelingen gebruikte goederen en diensten, en de voorbelasting is verschuldigd/voldaan door natuurlijke personen van wie niet is vastgesteld dat zij de hoedanigheid van belastingplichtige hebben, maar die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, waarbij de samenwerkingsovereenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd?

b) de mogelijkheid om een belastingplichtige het recht op aftrek toe te kennen, in een specifieke context als die van het hoofdgeding wordt erkend indien hij niet de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is en niet persoonlijk de voorbelasting heeft voldaan over voor belastbare handelingen gebruikte goederen en diensten, en de voorbelasting is verschuldigd/voldaan door een natuurlijke persoon van wie is vastgesteld dat hij de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, die partij is bij een overeenkomst inzake een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid en die, tezamen met de belastingplichtige, zijn recht op aftrek ook wil of kon uitoefenen, en laatstgenoemden gehouden zijn tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen die zij hadden moeten innen, waarbij de overeenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd?

3) Indien het antwoord ontkennend luidt en/of mede in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel: kan de belastingplichtige op wie de verplichting rust om de btw en de daarmee gepaard gaande lasten te betalen, zich verhalen op natuurlijke personen van wie niet is vastgesteld dat zij de hoedanigheid van belastingplichtige hebben en die zich bij overeenkomst hebben verenigd in een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid met de belastingplichtige die gehouden is tot betaling van de belasting over de in een later stadium verrichte handelingen, die hij had moeten innen, waarbij de overeenkomst niet vóór aanvang van de activiteit bij de belastingautoriteiten is geregistreerd, teneinde het aandeel in de winstverdeling dat die personen uit hoofde van de samenwerkingsovereenkomst toekomt, te verkrijgen met het oog op zijn verplichting om de btw en de daarmee gepaard gaande lasten te betalen?"

Verzoek om een versnelde procedure

49 De verwijzende rechter heeft het Hof verzocht de prejudiciële verwijzing overeenkomstig artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof volgens een versnelde procedure te behandelen. Ter onderbouwing van zijn verzoek heeft hij aangevoerd dat het hoofdgeding al sinds 2 juli 2012 aanhangig is bij de nationale rechterlijke instanties.

50 Volgens artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering kan de president van het Hof op verzoek van de verwijzende rechter, of bij wijze van uitzondering ambtshalve, de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, beslissen om een prejudiciële verwijzing te behandelen volgens een versnelde procedure wanneer de aard van de zaak een behandeling binnen een korte termijn vereist.

51 Er dient aan te worden herinnerd dat een dergelijke versnelde procedure een procedureel instrument is dat is bedoeld om buitengewoon spoedeisende situaties te behandelen (arrest van 16 juni 2022, Haven van Brussel en Brussels Hoofdstedelijk Gewest, C?229/21, EU:C:2022:471, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52 Bijgevolg volstaat om te beginnen de omstandigheid dat de verwijzende rechter alles in het werk dient te stellen voor een snelle afwikkeling van het hoofdgeding op zichzelf beschouwd niet om te rechtvaardigen dat een versnelde procedure op grond van artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering wordt toegepast [arrest van 14 juli 2022, CC (Overbrenging van de gewone verblijfplaats van het kind naar een derde staat), C?572/21, EU:C:2022:562, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

53 Daarnaast kunnen de onzekerheid waarin de partijen bij een geding gedurende meerdere jaren verkeren en hun weliswaar legitiem belang om zo snel mogelijk te weten wat de omvang is van hun rechten krachtens het Unierecht, gelet op het afwijkende karakter van de versnelde procedure, geen buitengewone situatie vormen die rechtvaardigt dat een dergelijke procedure wordt toegepast (zie in die zin beschikking van de president van het Hof van 19 september 2017, Magamadov, C?438/17, niet gepubliceerd, EU:C:2017:723, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

54 In de onderhavige zaak heeft de president van het Hof bij beslissing van 4 november 2021, de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, het verzoek tot toepassing van de versnelde procedure afgewezen.

55 Het belang dat de rechtzoekenden hebben bij een zo snel mogelijke vaststelling van de omvang van hun rechten krachtens het Unierecht, hoe groot en legitiem ook,, houdt namelijk niet in dat het hoofdgeding binnen een korte termijn moet worden behandeld in de zin van artikel 105, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

56 Eerst en vooral moet worden bepaald of de verschillende handelingen met betrekking tot de bouw van een onroerendgoedcomplex en de verkoop van de gebouwde appartementen die worden verricht op basis van een samenwerkingsovereenkomst, vanuit het oogpunt van de btw moeten worden behandeld als onderscheiden, afzonderlijk belastbare handelingen dan wel als uit verschillende elementen samengestelde handelingen.

57 Dienaangaande volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een handeling uit een reeks elementen en transacties bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één enkele prestatie gaat (arrest van 4 september 2019, KPC Hering, C?71/18, EU:C:2019:660, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat, ten eerste, uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn blijkt dat elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd en dat, ten tweede, een handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald, daar anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 Bijgevolg moeten in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende elk als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Een prestatie moet als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij, objectief gezien, één niet te splitsen economische prestatie vormen, zodat het kunstmatig zou zijn ze uit elkaar te halen. Dit is ook het geval wanneer een of meer prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties een of meer bijkomende diensten vormen die het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst van de dienstverrichter (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Er bestaat echter geen absolute regel om de omvang van een handeling uit het oogpunt van de btw te bepalen, en voor het bepalen van de omvang van een handeling moet bijgevolg rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling wordt verricht (arrest van 4 september 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking staat het, om te bepalen of een handelstransactie voor de toepassing van de btw is samengesteld uit meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormt, aan de nationale rechter om na te gaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn, waarbij hij het economische doel van die transactie en het belang van de ontvangers in overweging moet nemen en alle desbetreffende feitelijke beoordelingen moet maken [zie in die zin arrest van 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

63 In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de handeling die in het hoofdgeding aan de orde is, bestond in de oprichting van een complex van appartementsgebouwen met het oog op de verkoop aan derden van de gebouwde appartementen.

64 In de eerste plaats blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat ASA en PP tot die handeling hebben bijgedragen doordat zij een perceel grond hebben ingebracht waar zij elk voor de helft eigenaar van waren, en dat BP en MB bouwmaterialen hebben geleverd en – ook elk voor de helft – de kosten met betrekking tot de bouw van het voornoemde complex hebben gedragen, met inbegrip van de kosten voor het verkrijgen van de nodige administratieve documenten. BP en MB beschikten dan ook over op hun naam uitgereikte facturen voor de goederen en diensten die zij ten behoeve van de bouw van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde complex hadden verworven.

65 In de tweede plaats moet worden benadrukt dat de verkoop van de gebouwde onroerende goederen krachtens de samenwerkingsovereenkomst de gezamenlijke verantwoordelijkheid van de overeenkomstsluitende partijen was. Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt evenwel ten eerste dat de bij notariële akte gesloten verkoopovereenkomsten ASA en PP als eigenaren van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen vermeldden, en dat nergens in deze overeenkomsten werd verwezen naar BP en MB of naar de samenwerkingsovereenkomst. Ten tweede hebben BP en MB gehandeld krachtens een mandaat dat hen de bevoegdheid verleende om in naam en voor rekening van ASA en PP het eigendomsrecht van deze laatsten op de appartementen in kwestie over te dragen aan personen van hun keuze en tegen de met de koper overeengekomen prijs.

66 Voor zover de handelingen met betrekking tot enerzijds de bouw van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerendgoedcomplex en anderzijds de verkoop van de onroerende goederen van elkaar onderscheiden lijken te zijn aangezien elk daarvan eigen economische kenmerken heeft en niet kan worden aangemerkt als de hoofdhandeling dan wel als de bijkomende handeling, dienen deze te worden beschouwd als onderscheiden, afzonderlijk belastbare handelingen, waarbij het evenwel aan de verwijzende rechter staat om in het licht van de omstandigheden van het hoofdgeding na te gaan of dat het geval is.

Eerste vraag

67 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de partijen bij een overeenkomst tot oprichting van een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid die niet vóór aanvang van de betrokken activiteit bij de bevoegde belastingautoriteit is geregistreerd, samen met de tot voldoening van de btw over de belastbare handeling gehouden belastingplichtige als „belastingplichtigen” dienen te worden beschouwd.

68 In de eerste plaats moet er, wat artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn betreft, aan worden herinnerd dat het begrip „belastingplichtige” daarin wordt gedefinieerd als „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”.

69 Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt het begrip „belastingplichtige” door de in artikel 9 van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen – met name „eenieder” – ruim gedefinieerd met de nadruk op de zelfstandigheid in de uitoefening van een economische activiteit, in die zin dat alle natuurlijke personen en – zowel publiekrechtelijke als privaatrechtelijke – rechtspersonen alsook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die objectief gezien de criteria van die bepaling vervullen, als btw-plichtigen worden beschouwd [arrest van 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

70 Om te bepalen wie in omstandigheden als in het hoofdgeding moet worden beschouwd als „belastingplichtige” voor de leveringen in kwestie, moet worden nagegaan wie de betrokken economische activiteit zelfstandig heeft uitgeoefend. Het criterium van zelfstandigheid betreft immers de vraag aan welke concrete persoon of entiteit de handeling in kwestie moet worden toegerekend, waarbij er bovendien over moet worden gewaakt dat de afnemer rechtszekerheid heeft over de uitoefening van zijn eventueel recht op aftrek [arrest van 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C-312/19, EU:C:2020:711, punt 40].

71 Om dit vast te stellen moet worden nagegaan of de betrokken persoon een economische

activiteit verricht in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt [arrest van 16 september 2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Overeenkomst voor een gezamenlijke activiteit), C?312/19, EU:C:2020:711, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

72 In casu staat het uiteindelijk aan de nationale rechter, die bij uitsluiting bevoegd is om de feiten te beoordelen, om in het licht van de overwegingen in de punten 56 tot en met 60 van het onderhavige arrest uit te maken of BP en MB uit het perspectief van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde samenwerkingsovereenkomst dienen te worden geacht „zelfstandig” een economische activiteit uit te oefenen.

73 Het Hof, dat de verwijzende rechter een nuttig antwoord dient te verschaffen, is evenwel bevoegd om op basis van de stukken van het hoofdgeding en de ingediende schriftelijke opmerkingen aanwijzingen te geven die deze rechter in staat kunnen stellen uitspraak te doen in het concrete geschil dat hem is voorgelegd (zie naar analogie arrest van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punt 31).

74 Wat betreft de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastbare handeling, te weten de levering van onroerend goed, is het juist dat – zoals in punt 65 van het onderhavige arrest is uiteengezet – de verkoop van de gebouwde appartementen volgens de samenwerkingsovereenkomst de gezamenlijke verantwoordelijkheid van de overeenkomstsluitende partijen was.

75 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter ten eerste dat de bij notariële akte gesloten verkoopovereenkomsten bepaalden dat de opbrengst van de verkoop zou worden opgenomen in het vermogen van ASA en PP in hun hoedanigheid van eigenaren van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerende goederen, en dat die overeenkomsten geen melding maakten van BP en MB of van de samenwerkingsovereenkomst.

76 Ten tweede handelden BP en MB blijkens de verwijzingsbeslissing weliswaar krachtens een mandaat dat hen de bevoegdheid verleende om in naam en voor rekening van ASA en PP het eigendomsrecht van deze laatsten op de appartementen over te dragen aan personen van hun keuze en tegen de met de koper overeengekomen prijs, maar dat neemt niet weg dat de verkoopovereenkomsten die door een van de gemandateerden met derden werden gesloten enkel rechtsgevolgen hadden ten aanzien van ASA en PP, aangezien de onroerende goederen uitsluitend op grond van de verkoopovereenkomsten werden geleverd en niet op grond van de verkoopbeloften die MB in eigen naam was aangegaan als gemandateerde van ASA en PP.

77 Hieruit volgt dat BP en MB met betrekking tot de levering van de onroerende goederen niet kunnen worden geacht zelfstandig een economische activiteit te hebben verricht overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn, zodat zij niet de hoedanigheid van „belastingplichtige” hebben in de zin van deze bepaling.

78 In de tweede plaats dient te worden nagegaan of de partijen bij een samenwerkingsovereenkomst zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is als één enkele belastingplichtige moeten worden beschouwd in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn.

79 Dienaangaande bepaalt artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn dat elke lidstaat personen die op zijn grondgebied gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige kan aanmerken. De tweede alinea van dat artikel preciseert dat een lidstaat die deze mogelijkheid toepast, alle maatregelen kan vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.

80 Met deze bepaling heeft de Uniewetgever de lidstaten de mogelijkheid willen bieden de hoedanigheid van belastingplichtige niet systematisch te verbinden aan het strikt juridische begrip „zelfstandigheid”, zulks hetzij omwille van administratieve vereenvoudiging, hetzij om bepaalde misbruiken tegen te gaan, zoals de splitsing van een onderneming in verscheidene belastingplichtigen teneinde een bijzondere regeling te kunnen genieten (arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

81 De gelijkstelling met één enkele belastingplichtige volgens artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn sluit uit dat afhankelijke personen verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en binnen en buiten hun groep verder als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enige belastingplichtige die aangiften kan indienen (arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

82 In casu betoogt de Roemeense regering dat de nationale wetgever geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die artikel 11 van de btw-richtlijn de lidstaten biedt, zodat deze bepaling niet van toepassing is op het hoofdgeding. De Commissie stelt dat volgens het Roemeense recht tot 1 januari 2009 alleen grote belastingplichtigen een btw-groep zoals bedoeld in deze bepaling konden vormen, met uitsluiting dus van natuurlijke personen zoals de partijen bij de samenwerkingsovereenkomst die in het hoofdgeding aan de orde is.

83 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof niet bevoegd is om het nationale recht uit te leggen en dat het dus uitsluitend aan de verwijzende rechter staat om na te gaan of uit de bewoordingen van artikel 125 bis, lid 18, en artikel 127, lid 8, van het belastingwetboek alsook uit regeringsbesluit nr. 44/2004 volgt dat de Roemeense wetgever gebruik heeft gemaakt van deze mogelijkheid en of deze ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van toepassing kon zijn op de partijen bij de betrokken samenwerkingsovereenkomst.

84 Gesteld dat dit het geval is geweest moet het Hof, om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te verschaffen, aan deze laatste gegevens verstrekken die hem in staat stellen om te beoordelen of de nationale wetgeving die in het hoofdgeding aan de orde is, verenigbaar is met de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit.

85 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat de lidstaten in het kader van hun beoordelingsmarge bepaalde beperkingen aan de toepassing van de regeling van artikel 11 van de btw-richtlijn mogen stellen, mits die stroken met de doelstellingen van deze richtlijn die erin bestaan misbruik te voorkomen en belastingfraude of -ontwijking te bestrijden, en mits het Unierecht en de algemene beginselen ervan, met name het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, worden geëerbiedigd (arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

86 Aldus staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of het vereiste dat de leden van de btw-groep voorafgaandelijk een verzoek tot registratie indienen bij de bevoegde

belastingautoriteit, waarin punt 4, lid 5, van regeringsbesluit nr. 44/2004 voorziet, noodzakelijk en geschikt is om die doelstellingen, namelijk misbruik voorkomen en belastingfraude of ?ontwijking bestrijden, te verwezenlijken (zie naar analogie arrest van 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

87 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, moet worden vastgesteld dat nationale regelgeving die vereist dat de leden van de btw-groep bij de bevoegde belastingautoriteit worden geregistreerd voordat de belastbare handelingen worden verricht, niet verder lijkt te gaan dan noodzakelijk is om de doelstelling van artikel 11 van de btw-richtlijn, namelijk misbruik voorkomen en belastingfraude of ?ontwijking bestrijden, te verwezenlijken. Ze biedt de belastingdienst immers de mogelijkheid om de belastingplichtige te identificeren voordat die handelingen worden verricht, wat de belastingcontrole vergemakkelijkt.

88 Wat het beginsel van fiscale neutraliteit betreft, dit beginsel – waarmee de Uniewetgever ter zake van de btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling – verzet zich er onder meer tegen dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld (zie in die zin arresten van 17 december 2020, WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 15 april 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, niet gepubliceerd, EU:C:2021:285, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

89 In casu beoogt het voorafgaande verzoek tot registratie van de betrokken btw-groep bij de bevoegde belastingautoriteit, dat krachtens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regelgeving verplicht is, die autoriteit blijkbaar in staat te stellen een register bij te houden van de personen die inkomsten- of vennootschapsbelasting moeten betalen. Derhalve kan dit vereiste niet worden geacht strijdig te zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

90 Hieruit volgt dat artikel 11 van de btw-richtlijn, ook al vormen de in punt 83 van het onderhavige arrest aangehaalde bepalingen van het nationale recht de omzetting van dat artikel en waren deze van toepassing op de partijen bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde samenwerkingsovereenkomst, zich er niet tegen verzet dat een dergelijk samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid dat niet bij de belastingautoriteit is geregistreerd voordat de betrokken handelingen werden verricht, niet het voordeel van die bepalingen kan genieten.

91 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de partijen bij een overeenkomst tot oprichting van een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid die niet vóór aanvang van de betrokken activiteit bij de bevoegde belastingautoriteit is geregistreerd, niet samen met de belastingplichtige die tot voldoening van de btw over de belastbare handeling is gehouden als „belastingplichtigen” kunnen worden beschouwd.

Tweede vraag

92 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de btw-richtlijn en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat aan een belastingplichtige die niet beschikt over een op zijn naam uitgereikte factuur het recht moet worden toegekend om de voorbelasting in aftrek te brengen die door een andere partij bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid is voldaan met het oog op de uitoefening van de economische activiteit van dat samenwerkingsverband.

93 Volgens vaste rechtspraak van het Hof vormt het recht op btw-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 van de belastingplichtige hebben gedrukt (arrest van 10 februari 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

94 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 (arrest van 10 februari 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

95 Krachtens artikel 167 van de btw-richtlijn ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. De materiële voorwaarden waaraan moet zijn voldaan opdat dit recht ontstaat, zijn opgesomd in artikel 168, onder a), van deze richtlijn. Zo kan de betrokkene dat recht slechts genieten indien, ten eerste, hij een belastingplichtige is in de zin van deze richtlijn en, ten tweede, de goederen of diensten waarvoor aanspraak op dat recht wordt gemaakt, door de belastingplichtige in een later stadium zijn gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen en in een eerder stadium door een andere belastingplichtige zijn geleverd of verricht (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

96 Wat de formele voorwaarden voor het recht op aftrek betreft, volgt uit artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn dat de uitoefening van dit recht afhankelijk is van het bezit van een overeenkomstig artikel 226 van deze richtlijn opgestelde factuur (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

97 Het Hof heeft echter 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 voorwaarden. Bijgevolg mag de belastingdienst het recht op btw-aftrek niet weigeren enkel en alleen omdat een factuur niet voldoet aan de door artikel 226, punten 6 en 7, van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden, indien hij beschikt over alle gegevens die nodig zijn om na te gaan of aan de materiële voorwaarden voor uitoefening van dat recht is voldaan (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

98 Een strikte toepassing van het formele vereiste om facturen over te leggen, schendt dus de beginselen van neutraliteit en evenredigheid, aangezien een dergelijke toepassing voor de belastingplichtige een onevenredige belemmering vormt om te kunnen profiteren van de fiscale neutraliteit van zijn handelingen (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

99 Desalniettemin moet de belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrek van de btw bewijzen dat hij aan de voorwaarden daarvoor voldoet (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

100 Het staat dus aan de belastingplichtige om met objectieve bewijzen aan te tonen dat hem in een eerder stadium door belastingplichtigen daadwerkelijk goederen en diensten zijn geleverd ten behoeve van zijn eigen aan de btw onderworpen handelingen, en waarover hij daadwerkelijk btw heeft voldaan (arrest van 21 november 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

101 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat BP en MB, die waren belast met de bouw van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerendgoedcomplex, in het bezit zijn van op hun

naam uitgereikte facturen voor de goederen en diensten die zij zelf ten behoeve van deze bouwactiviteit hebben verworven, in de zin van artikel 168, onder a), en artikel 178, onder a), van de btw-richtlijn, terwijl ASA – die aan het samenwerkingsverband heeft deelgenomen door samen met PP het perceel grond in te brengen waarop het onroerendgoedcomplex is gebouwd – enkel in het bezit is van op haar naam uitgereikte elektriciteitsfacturen en fiscale ontvangstbewijzen waarvan zij stelt dat ze door BP zijn betaald.

102 Gelet op de in de punten 98 tot en met 100 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak moet ASA met objectieve bewijzen aantonen dat haar in een eerder stadium daadwerkelijk door belastingplichtigen goederen en diensten in verband met de bouw van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde onroerendgoedcomplex zijn geleverd ten behoeve van haar eigen aan btw onderworpen handelingen, namelijk de levering van de onroerende goederen, en waarover zij daadwerkelijk btw heeft voldaan, zodat wordt vermeden dat hetzelfde btw-bedrag in strijd met het beginsel van neutraliteit zowel door ASA als door BP en MB in aftrek wordt gebracht.

103 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat de btw-richtlijn en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat aan een belastingplichtige die niet beschikt over een op zijn naam uitgereikte factuur niet het recht hoeft te worden toegekend om de voorbelasting in aftrek te brengen die door een andere partij bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid is voldaan met het oog op de uitoefening van de economische activiteit van dat samenwerkingsverband, zelfs indien de belastingplichtige voor deze activiteit btw-plichtig is, wanneer er geen objectieve bewijzen zijn dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen en diensten hem in een eerder stadium daadwerkelijk door belastingplichtigen zijn geleverd c.q. verleend ten behoeve van zijn eigen aan btw onderworpen handelingen.

Derde vraag

104 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter, voor het geval het antwoord op de tweede vraag negatief luidt, in wezen te vernemen of het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat de tot voldoening van de btw gehouden belastingplichtige andere partijen bij een samenwerkingsovereenkomst in vrijwaring kan oproepen om hen te verplichten de btw ten laste te nemen naar verhouding van het aandeel in de opbrengsten waar zij overeenkomstig de samenwerkingsovereenkomst recht op hebben.

105 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het rechtszekerheidsbeginsel een algemeen beginsel van het Unierecht is en vereist dat rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, in het bijzonder wanneer die regels nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen, opdat de rechtzoekenden ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen kunnen treffen (arrest van 25 januari 2022, *VYSO?INA WIND*, C?181/20, EU:C:2022:51, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

106 Dat rechtszekerheidsbeginsel moet in acht worden genomen door nationale regelgeving die binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt of dit ten uitvoer legt (zie in die zin beschikking van 17 juli 2014, *Yumer*, C?505/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2129, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

107 De verwijzende rechter toont echter niet aan dat het verhaal van een belastingplichtige tegen een derde dat ertoe strekt door middel van een vordering tot vrijwaring van deze laatste terugbetaling te verkrijgen van de voorbelasting die hij heeft voldaan, binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt of dit ten uitvoer legt. Een dergelijke vordering tot vrijwaring wordt immers uitsluitend door het nationale recht geregeld.

108 In die omstandigheden is de derde vraag, bij gebreke van bewijs dat de btw-richtlijn van toepassing is op de daarin bedoelde situatie, niet-ontvankelijk.

Kosten

109 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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) De artikelen 9 en 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moeten aldus worden uitgelegd dat

de partijen bij een overeenkomst tot oprichting van een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid die niet vóór aanvang van de betrokken activiteit bij de bevoegde belastingautoriteit is geregistreerd, niet samen met de belastingplichtige die tot voldoening van de btw over de belastbare handeling is gehouden als „belastingplichtigen” kunnen worden beschouwd.

2) Richtlijn 2006/112 en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit

moeten aldus worden uitgelegd dat

aan een belastingplichtige die niet beschikt over een op zijn naam uitgereikte factuur niet het recht hoeft te worden toegekend om de voorbelasting in aftrek te brengen die door een andere partij bij een samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid is voldaan met het oog op de uitoefening van de economische activiteit van dat samenwerkingsverband, zelfs indien de belastingplichtige voor deze activiteit btw-plichtig is, wanneer er geen objectieve bewijzen zijn dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen en diensten hem in een eerder stadium daadwerkelijk door belastingplichtigen zijn geleverd c.q. verleend ten behoeve van zijn eigen aan belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handelingen.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.