ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

7 november 2013 *

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikelen 73 en 78 — Onroerendgoedtransacties verricht door natuurlijke personen — Kwalificatie van deze transacties als belastbare handelingen — Vaststelling van verschuldigde btw indien partijen bij overeenkomstsluiting niets hebben bepaald — Mogelijkheid voor leverancier om btw op afnemer te verhalen — Gevolgen”

In de gevoegde zaken C-249/12 en C-250/12,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Înalta Curte de Casație și Justiție (Roemenië) bij beslissingen van 15 maart 2012, ingekomen bij het Hof op 22 mei 2012, in de procedures

**Corina-Hrisi Tulică**

tegen

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor** (C-249/12),

en

**Călin Ion Plavoșin**

tegen

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,**

**Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș** (C-250/12),

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

* Procestaal: Roemeens.

gelet op de opmerkingen van:

— de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R.-H. Radu, en door R.-M. Giurescu en A.-L. Crișan als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Bouyon en C. Soulay als gemachtigden,

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

het navolgende

## Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen 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 L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), inzonderheid de artikelen 73 en 78.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen respectievelijk Tulică en de Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal geschillenbehandeling), en tussen Plavoșin en de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (directoraat-generaal openbare financiën van Timiș – dienst geschillenbehandeling) over de vaststelling van de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") indien partijen bij de vaststelling van de prijs van het geleverde goed niets zijn overeengekomen over deze belasting.

### Toepasselijke bepalingen

*Recht van de Unie*

3 Punt 7 van de considerans van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel moet – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust, ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen."

4 Artikel 1 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Bij deze richtlijn wordt het gemeenschappelijke stelsel van [btw] vastgesteld.

2. Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

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.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase."

5 Artikel 73 van deze 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."

6 Artikel 78 van deze richtlijn luidt:

„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."

*Roemeens recht*

7 In titel VI, met het opschrift „De belasting over de toegevoegde waarde", van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek (hierna: „belastingwetboek"), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, is een artikel 125 bis opgenomen, met het opschrift „Betekenis van enkele termen en uitdrukkingen", dat bepaalt:

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

[...]

5. maatstaf van heffing: de tegenprestatie voor belastbare goederenleveringen of diensten, belastbare invoerhandelingen of belastbare intracommunautaire verwervingen, vastgesteld overeenkomstig hoofdstuk VII;

[...]"

8 Artikel 137 van het belastingwetboek, met het opschrift „Maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten binnen het nationale grondgebied", bepaalt:

„1. De maatstaf van heffing voor de [btw] wordt gevormd:

a) voor goederenleveringen en diensten [...], door alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de begunstigde of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

2. De maatstaf van heffing omvat het volgende:

a) belastingen en heffingen, tenzij de wet anders bepaalt, behoudens de [btw];

b) bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier/dienstverrichter aan de afnemer in rekening brengt. De kosten die de leverancier of dienstverrichter aan de afnemer heeft gefactureerd, die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld en verbonden zijn met de betrokken goederenlevering of dienst, worden als bijkomende kosten beschouwd."

9 Het burgerlijk wetboek, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„Artikel 962

Het voorwerp van een overeenkomst wordt gevormd door hetgeen waartoe de partijen, of een van hen, zich verbinden.

[...]

Artikel 969

Alle wettig aangegane overeenkomsten strekken de partijen tot wet. Zij kunnen worden beëindigd met wederzijdse instemming of op grond van de oorzaken die de wet toestaat.

Artikel 970

Overeenkomsten worden te goeder trouw ten uitvoer gelegd. Een overeenkomst heeft niet alleen de uitdrukkelijk overeengekomen rechtsgevolgen, maar ook die welke, naar de aard van de overeenkomst, uit de eisen van redelijkheid en billijkheid, de gewoonte of de wet voortvloeien."

**Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

10 Tulică en Plavoșin hebben talrijke overeenkomsten voor de verkoop van onroerende goederen gesloten, te weten respectievelijk 134 overeenkomsten in de jaren 2007 en 2008 en 15 overeenkomsten in de jaren van 2007 tot en met 2009.

11 Tulică en Plavoșin hebben bij de sluiting van deze verkoopovereenkomsten niets bepaald met betrekking tot de btw.

12 Na verrichting van deze handelingen heeft de belastingdienst bij controles geconstateerd dat de door Tulică en Plavoșin uitgeoefende activiteit de kenmerken van een economische activiteit vertoonde.

13 Tulică en Plavoșin zijn dientengevolge ambtshalve als btw-plichtig gekwalificeerd door de belastingdienst, die hun naheffingsaanslagen in de btw heeft opgelegd. Deze was berekend door het bedrag ervan toe te voegen aan de prijs die de overeenkomstsluitende partijen waren overeengekomen, vermeerderd met boeten wegens te late betaling.

14 Tijdens de procedure die heeft geleid tot zaak C-249/12 heeft Tulică aangevoerd dat de praktijk van de belastingdienst om de btw te berekenen door het bedrag ervan toe te voegen aan de door partijen bij de overeenkomst overeengekomen verkoopprijs, talrijke rechtsbeginselen schendt, waaronder het beginsel van contractvrijheid. De btw is volgens haar in de prijs begrepen en niet een element dat eraan wordt toegevoegd. Het spreekt zeker niet vanzelf dat de koper het betrokken onroerende goed onder de door de belastingdienst voorgespiegelde omstandigheden zou hebben gekocht. De door deze dienst gevorderde btw kan niet meer op de koper worden verhaald omdat zij niet onder het voorwerp van de overeenkomst valt; derhalve kan jegens de koper geen beroep worden gedaan op een contractuele verplichting noch op een niet-contractuele, wettelijke verplichting.

15 De belastingdienst stelt echter op grond van artikel 137 van het belastingwetboek dat de verkoopprijs die de partijen zijn overeengekomen als grondslag voor de berekening van de verschuldigde btw moet worden genomen.

16 Tulică heeft beroep ingesteld bij de Curte de Apel București, die het beroep ongegrond heeft verklaard.

17 Tulică heeft vervolgens bij de Înalta Curte de Casație și Justiție beroep in cassatie ingesteld tegen het vonnis van de Curte de Apel București.

18 In het beroepschrift in cassatie heeft Tulică onder meer haar betoog over de onjuiste vaststelling van de maatstaf van heffing herhaald. Tot staving van dat betoog heeft zij zich beroepen op de punten 26 en 27 van het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339).

19 In de loop van de procedure voor de Înalta Curte de Casație și Justiție is uitleggingsbesluit nr. 2 van de centrale belastingcommissie van 12 april 2011 bekendgemaakt in *Monitorul Oficial al României* nr. 278 van 20 april 2011 (hierna: „uitleggingsbesluit nr. 2/2011"). Dit besluit is door de commissie vastgesteld in het kader van haar taak de toepassing van de belastingwetgeving te uniformeren. Het besluit bevestigt de werkwijze van de belastingdienst bij de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw. Het luidt als volgt:

„[...] de te innen [btw] voor de belastbare levering van bouwwerken en terreinen wordt bepaald aan de hand van de wil van de partijen, zoals deze naar voren komt uit de overeenkomst of uit andere bewijsstukken die zijn overgelegd overeenkomstig wetsbesluit nr. 92/2003 van de Roemeense regering [...]:

a) door toepassing van het btw-tarief op de tegenprestatie voor de levering [...] indien blijkt dat:

   1) de partijen zijn overeengekomen dat de btw niet is begrepen in de tegenprestatie voor de levering, of

   2) de partijen niets zijn overeengekomen over de btw;

b) door toepassing van het btw-tarief op de verkoopprijs (inclusief btw) [...] indien de partijen zijn overeengekomen dat de btw in de tegenprestatie voor de levering is begrepen."

20 In de loop van de procedure die heeft geleid tot zaak C-250/12 heeft Plavoșin aangevoerd dat het voorwerp van de overeenkomst tussen de partijen geschonden zou worden door de btw toe te voegen aan het als tegenprestatie voor de verkoop betaalde bedrag en dat daardoor gevolgen intreden die strijdig zijn met het doeleinde van de btw. Deze belasting mag volgens hem niet op de leverancier drukken. De btw is naar haar aard immers een verbruiksbelasting die door de eindverbruiker moet worden gedragen.

21 Aangezien de btw in de verkoopovereenkomst in het geheel niet wordt genoemd, moet de verschuldigde belasting volgens Plavoșin worden toegepast op de door partijen overeengekomen verkoopprijs verminderd met het totaalbedrag van de belasting, zodat het door de koper betaalde bedrag zowel de aan de verkoper verschuldigde prijs als de btw omvat.

22 De belastingdienst beroept zich op uitleggingsbesluit nr. 2/2011, dat zijn wijze van berekenen van de toepasselijke btw bevestigt.

23 Plavoșin heeft beroep ingesteld bij de Curte de Apel Timișoara, die zijn beroep heeft verworpen.

24 Vervolgens is hij bij de Înalta Curte de Casație și Justiție tegen het vonnis van de Curte de Apel Timișoara opgekomen.

25 Deze rechter twijfelt of uitleggingsbesluit nr. 2/2011 gegrond is met betrekking tot het begrip „als tegenprestatie verkrijgt", en de strekking van de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn, indien partijen bij een verkooptransactie niets zijn overeengekomen over de btw. De Înalta Curte de Casație și Justiție heeft derhalve de behandeling van de beide zaken geschorst en het Hof in elk van beide de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 73 en 78 van [de btw-]richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing, indien een [leverancier] ex post wordt gekwalificeerd als btw-plichtige en de tegenprestatie (verkoopprijs) voor de levering van het onroerende goed door de partijen is overeengekomen zonder dat de btw is genoemd, wordt bepaald:

a) door de tegenprestatie (verkoopprijs) voor de levering van het goed die door partijen is overeengekomen, verminderd met de btw, of

b) door de tegenprestatie (verkoopprijs) voor de levering van het goed die door partijen is overeengekomen?"

26 Bij beschikking van de president van het Hof van 22 juni 2012 zijn de zaken C-249/12 en C-250/12 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling alsmede voor het arrest.

**Beantwoording van de prejudiciële vraag**

27 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door partijen is vastgesteld zonder dat de btw is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de btw over de belastbare handeling is gehouden, gelet op de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn, moet worden opgevat als verkoopprijs inclusief btw of als een verkoopprijs exclusief btw, waaraan de btw moet worden toegevoegd.

28 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat verzoekers in de hoofdgedingen, leveranciers van onroerende goederen, de personen zijn die tot voldoening van de verschuldigde btw over de door hen verrichte belastbare handelingen gehouden zijn. Uit dat dossier blijkt tevens dat de partijen bij de overeenkomsten die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, niets hebben bepaald over de btw toen zij de prijs vaststelden van de onroerende goederen die het voorwerp van de verkoop waren. De verwijzende rechter heeft echter geen gegevens verstrekt over de vraag of de leveranciers naar nationaal recht de mogelijkheid hebben de btw die de belastingdienst heeft nageheven, boven de overeengekomen prijs, op de kopers te verhalen.

29 Tulică en Plavoșin zijn, evenals de Europese Commissie, in wezen van oordeel dat de btw naar haar aard een verbruiksbelasting is, die door de eindverbruiker moet worden gedragen en die derhalve niet op de leverancier mag drukken. De btw moet dus een bestanddeel van de prijs zijn en niet een element dat daaraan wordt toegevoegd.

30 De Roemeense regering is in wezen van mening dat bij de vaststelling van de tegenprestatie die de leverancier verkrijgt, die een subjectieve waarde heeft, moet worden afgegaan op de wil van partijen en moet worden aangenomen dat deze tegenprestatie wordt gevormd door het bedrag dat de leverancier wenste te ontvangen en de koper bereid was te betalen. Dat bedrag zou in casu overeenkomen met de prijs die in de overeenkomst was opgenomen, zonder aftrek van btw.

31 De regering voegt toe dat de leverancier bevoordeeld zou worden ten opzichte van zijn concurrenten als de tegenprestatie werd gevormd door de prijs van het geleverde goed, verminderd met de btw. Dat is in strijd met het beginsel van neutraliteit van de btw en zou onregelmatigheden als de leveranciers in de hoofdgedingen hebben begaan, kunnen begunstigen.

32 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat uit de artikelen 1, lid 2, en 73 van de btw-richtlijn blijkt dat het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs daarvan en dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier van goederen of dienstverrichter voor de betrokken handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde. In artikel 78 van die richtlijn zijn de elementen opgesomd die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Volgens artikel 78, sub a, van deze richtlijn moet de btw daarin niet worden opgenomen.

33 Overeenkomstig de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn is de maatstaf van heffing voor een levering van goederen of een dienstverrichting onder bezwarende titel de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (zie onder meer arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Jurispr. blz. 445, punt 13, en 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Provadinvest, C-621/10 en C-129/11, punt 43).

34 Deze regel moet worden toegepast in overeenstemming met het basisbeginsel van deze richtlijn, namelijk dat het btw-stelsel beoogt enkel de eindverbruiker te belasten (zie onder meer arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punt 19, en beschikking van 9 december 2011, Connoisseur Belgium, C-69/11, punt 21).

35 Wanneer echter een verkoopovereenkomst is gesloten zonder dat de btw ter sprake is gekomen en de leverancier naar nationaal recht de door de belastingdienst nageheven btw niet op de koper kan verhalen, heeft de inaanmerkingneming van de totaalprijs zonder aftrek van de btw als maatstaf van heffing waarop de btw wordt toegepast, tot gevolg dat de btw op die leverancier drukt, hetgeen niet strookt met het beginsel dat de btw een verbruiksbelasting is, die door de eindverbruiker moet worden gedragen.

36 Een dergelijke opvatting zou overigens evenmin stroken met de regel dat de fiscus uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (zie onder meer arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punt 24; arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punt 15, en arrest Balkan and Sea Properties en Provadinvest, reeds aangehaald, punt 44).

37 Dat zou anders zijn indien de leverancier naar nationaal recht de mogelijkheid zou hebben de op de handeling toepasselijke belasting als toeslag aan de overeengekomen prijs toe te voegen en deze op de koper van het goed te verhalen.

38 Daarnaast moet worden onderstreept dat een van de wezenlijke kenmerken van de btw is dat zij strikt evenredig is aan de prijs van de betrokken goederen en diensten. Dat impliceert dat alle leveranciers aan de betaling van de btw bijdragen in dezelfde verhouding als hun aandeel in het totaalbedrag dat voor de verkochte goederen is ontvangen.

39 In casu is het aan de nationale rechter, na te gaan of het Roemeense recht leveranciers de mogelijkheid biedt, de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemer te verhalen.

40 Mocht blijken dat een dergelijk verhaal niet mogelijk is, dan moet worden geconcludeerd dat de btw-richtlijn zich verzet tegen een regel als opgenomen in uitleggingsbesluit nr. 2/2011.

41 Voor zover de Roemeense regering stelt dat een regel als in de hoofdgedingen aan de orde tot gevolg heeft dat onregelmatigheden worden ontmoedigd, moet worden opgemerkt dat iedere lidstaat de bevoegdheid heeft, alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat

de btw op zijn grondgebied volledig wordt geïnd en om fraude te bestrijden, en verplicht is om dergelijke maatregelen te treffen (zie in die zin arrest van 26 februari 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Deze maatregelen mogen echter niet verder gaan dan nodig is om het nagestreefde doel te bereiken (arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dat is echter precies wat bij de litigieuze regel het geval is als blijkt dat deze leidt tot een situatie waarin de btw op de leverancier drukt en dus niet wordt geheven op een manier die verenigbaar is met het basisbeginsel van het btw-stelsel, dat in punt 34 van dit arrest in herinnering is gebracht.

43 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de btw-richtlijn, inzonderheid de artikelen 73 en 78, aldus moet worden uitgelegd dat de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door partijen is vastgesteld zonder dat de btw is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de verschuldigde btw over de belastbare handeling gehouden is, aldus moet worden opgevat dat de btw daarin al begrepen is ingeval de leverancier de door de belastingdienst nageheven btw niet op de koper kan verhalen.

## Kosten

44 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

**Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, inzonderheid de artikelen 73 en 78, moet aldus worden uitgelegd dat de overeengekomen verkoopprijs, indien deze door partijen is vastgesteld zonder dat de belasting over de toegevoegde waarde is genoemd en de leverancier van het goed de persoon is die tot voldoening van de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde van de belastbare handeling gehouden is, aldus moet worden opgevat dat de belasting over de toegevoegde waarde daarin al begrepen is ingeval de leverancier de door de belastingdienst nageheven belasting over de toegevoegde waarde niet op de koper kan verhalen.**

ondertekeningen