



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 4 juli 2017¹

Zaak C-308/16

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.
tegen
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële procedure – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Vrijstelling van de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 135, lid 1, onder j) – Artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2 – Begrip ‚eerste ingebruikneming’ – Begrip ‚verbouwing’”

1. De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) stelt een prejudiciële vraag over de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG² wat betreft de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die drukt op de levering van een gebouw of een gedeelte daarvan en van het bijbehorende terrein.³

2. Artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 stelt de levering van dergelijke onroerende goederen van btw vrij, voor zover het niet gaat om „de in artikel 12, lid 1, onder a), bedoelde levering”. In beginsel geldt dus geen btw-vrijstelling voor „de levering van een gebouw [...] vóór de eerste ingebruikneming”, maar is die aan btw onderworpen, aangezien dat het geval is waarop laatstgenoemde bepaling ziet. Er is daarentegen geen btw verschuldigd over de verdere leveringen van hetzelfde gebouw.

3. Het hierboven beschreven mechanisme van onderwerping aan/vrijstelling van btw is echter geen statisch mechanisme, aangezien de lidstaten volgens artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 zowel i) „de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen [kunnen] bepalen” als, in bepaalde gevallen, ii) „andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming [kunnen] toepassen”.

4. Kort gezegd wenst de verwijzende rechter te vernemen of de Poolse wettelijke regeling waarbij uitvoering is gegeven aan dat deel van richtlijn 2006/112 (zowel wat betreft het begrip „eerste ingebruikneming” als wat betreft het begrip „verbouwing van gebouwen”), met die richtlijn verenigbaar is.

¹ Oorspronkelijke taal: Spaans.

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

³ Aangezien het hoofdgeding uitsluitend betrekking heeft op een gebouw, en niet op een gedeelte daarvan of op het stuk grond waarop het staat, zal ik het hierna alleen hebben over de btw-regeling voor gebouwen.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

Richtlijn 2006/112

5. Artikel 2, lid 1, bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

- a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...].”

6. Artikel 9, lid 1, luidt:

„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.”

7. Artikel 12 bepaalt:

„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.

[...].”

8. Artikel 14 luidt:

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

[...]”

9. In artikel 135, lid 1, is bepaald:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder a), bedoelde levering;

[...]”

B. Pools recht

*Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten)*⁴

10. Artikel 2, punt 14, omschrijft „eerste ingebruikneming” als volgt:

„overdracht voor gebruik, in het kader van de verrichting van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat het is:

a) opgericht of

b) verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen.”

11. Artikel 43, lid 1, bepaalt:

„Zijn vrijgesteld van belasting:

[...]

10) de levering van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, met uitzondering van de volgende gevallen:

a) de levering vindt plaats in het kader van de eerste ingebruikneming of ervóór;

b) tussen de eerste ingebruikneming en de levering van het gebouw, het bouwwerk of een gedeelte ervan is minder dan twee jaar verstreken;

[...]”

⁴ Wet van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd) (hierna: „btw-wet”).

II. Feiten en prejudiciële vraag

12. Op 17 september 2005 besloot de onderneming Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (hierna: „Kozuba”)⁵ haar maatschappelijk kapitaal te verhogen. Diezelfde dag bracht een van de aandeelhouders een in 1992 opgetrokken woongebouw (zomerhuis) in de vennootschap in.

13. In 2006 werd dat gebouw gemoderniseerd en volgens de behoeften van de door Kozuba verrichte economische activiteit ingericht als „modelwoning”. De renovatiekosten bedroegen 55 % van de beginwaarde van het gebouw.⁶

14. Op 31 juli 2007 werd het gebouw ingeboekt in het register van vaste activa van Kozuba („modelwoning”), waarin het opgenomen bleef tot en met 15 januari 2009. Op deze laatste datum werd het uit dat register uitgeboekt en verkocht aan een derde.

15. Volgens Kozuba heeft met de verkoop van het gerenoveerde gebouw het belastbare feit voor de btw plaatsgevonden. Aangezien het een gebruikt gebouw betrof, was die verkoop evenwel van belasting vrijgesteld, en heeft de onderneming die niet gedeclareerd onder de btw-verleggingsregeling.

16. De Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directeur van de belastingdienst, Polen) heeft bij besluit van 12 april 2013 de btw-schuld van Kozuba voor het eerste kwartaal van 2009 vastgesteld, waarbij de maatstaf van heffing werd verhoogd met het bedrag waarvoor het gebouw was verkocht.

17. Samenvattend stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat a) artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet slechts in vrijstelling voorziet voor overdrachten van gebouwen die plaatsvinden na de „eerste ingebruikneming”, en dat b) volgens artikel 2, punt 14, van de btw-wet de „eerste ingebruikneming” pas plaatsvindt nadat een belastbare handeling is verricht. Ofschoon dat gebouw op 31 juli 2007 voor de eigen activiteiten van de onderneming werd bestemd, had op die datum de „eerste ingebruikneming” dus nog niet plaatsgevonden, aangezien de ingebruikstelling ervan zich niet had voorgedaan in het kader van belastbare handelingen. In die zienswijze heeft de „eerste ingebruikneming” plaatsgevonden op de dag dat het is verkocht, dat wil zeggen op 15 januari 2009.

18. Op 17 mei 2013 heeft Kozuba tegen dat besluit bezwaar aangetekend bij de Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingkamer Warschau, Polen), die het besluit op 30 juli 2013 echter heeft bevestigd.

19. Daarop heeft Kozuba zich tot de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen) gewend, die haar beroep ten gronde heeft verworpen bij vonnis van 22 mei 2014.⁷

20. De onderneming is tegen dat vonnis opgekomen bij de Naczelny Sąd Administracyjny, die zich afvraagt of de voorwaarde inzake de „eerste ingebruikneming”, zoals die in artikel 2, punt 14, van de btw-wet is neergelegd, inhoudt dat die eerste ingebruikneming gepaard moet gaan met een belastbare handeling, dan wel of dat begrip ziet op de feitelijke ingebruikneming van het gebouw, ongeacht of eerst een belastbare handeling heeft plaatsgevonden. Voor het geval dat vooraf een belastbare handeling moet worden verricht, is die rechter van oordeel dat de nationale regel mogelijk onverenigbaar is met artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112, aangezien het recht op vrijstelling ten onrechte wordt beperkt.

⁵ De naam Kozuba is er gekomen in 2009; voordien heette de onderneming Poltrex. Ofschoon de feiten deels vóór de naamsverandering plaatsvonden, gebruik ik alleen de naam Kozuba.

⁶ Volgens punt 3 van de verwijzingsbeslissing werd bij die renovatie het dak vervangen, werden de muren geschilderd, deuren en ramen vervangen, nieuwe vloeren gelegd, werd een trap naar de eerste verdieping opgetrokken en een open haard geïnstalleerd in de zitkamer.

⁷ Die rechter heeft het besluit evenwel nietig verklaard op zuiver formele gronden.

21. Volgens hem laat artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112, dat verwijst naar artikel 12, lid 1, onder a), de vrijstelling afhangen van het begrip „eerste ingebruikneming”, zonder dat het dit begrip evenwel omschrijft.

22. Volgens artikel 2, punt 14, van de btw-wet is geen sprake van „eerste ingebruikneming” wanneer een bouwwerk wordt opgetrokken of een gebouw wordt gerenoveerd voor eigen doeleinden, en het de opdrachtgever is die het gebruikt. Wanneer de levering van het gebouw niet plaatsvindt in het kader van een belastbare handeling, is de vrijstelling ingevolge artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet niet langer van toepassing. Die situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer het gebouw tien jaar na de feitelijke ingebruikneming wordt verkocht. Bijgevolg drukt de belasting (dat wil zeggen, de niet-vrijstelling) niet alleen op „nieuwe” gebouwen, maar ook op „oude” gebouwen, indien deze laatste door de belastingplichtige zelf zijn opgetrokken of gerenoveerd voor eigen gebruik.

23. De verwijzende rechter betwijfelt verder of artikel 2, punt 14, onder b), van de btw-wet zich verdraagt met richtlijn 2006/112 voor zover die bepaling, in het geval van renovatie van een gebouw, aan de eerste ingebruikneming de voorwaarde verbindt dat de uitgaven voor de verbetering ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen.

24. De verwijzende rechter zet uiteen dat op grond van die regel btw kan worden geheven (zonder vrijstelling) telkens als werkzaamheden met die kenmerken worden verricht en het gemoderniseerde gebouw wordt overgedragen. Volgens hem wordt in het Poolse recht niet nader bepaald vanaf wanneer en over welke tijdspanne de uitgaven (ter hoogte van ten minste 30 % van de beginwaarde van het gebouw) moeten worden berekend om van een „eerste ingebruikneming” te kunnen uitgaan.

25. Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 135, lid 1, onder j), 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) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling [artikel 43, lid 1, punt 10, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd; hierna: „btw-wet”)] volgens welke de levering van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan is vrijgesteld, met uitzondering van de volgende gevallen:

- a) de levering vindt plaats in het kader van de eerste ingebruikneming of ervóór;
- b) tussen de eerste ingebruikneming en de levering van het gebouw, het bouwwerk of een gedeelte ervan is minder dan twee jaar verstreken

voor zover artikel 2, punt 14, van de btw-wet de eerste ingebruikneming definieert als overdracht voor gebruik, in het kader van de verrichting van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat dat is:

- a) opgericht of
- b) verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen?”

III. Procedure bij het Hof

26. Het prejudiciële verzoek is bij de griffie van het Hof ingekomen op 30 mei 2016.

27. De Poolse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Het houden van een terechtzitting werd niet noodzakelijk geacht.

IV. Samenvatting van de opmerkingen van de partijen

28. Volgens de Poolse regering legt artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 het begrip „eerste ingebruikneming” niet vast en verwijst die bepaling evenmin naar de definities die daarvan eventueel in de wettelijke regelingen van de lidstaten worden gegeven. Het gaat dus om een autonoom begrip van het Unierecht dat uniform moet worden uitgelegd om verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen lidstaten te voorkomen.⁸

29. Bij de uitlegging van die bepaling dient te worden gelet op de context ervan alsook op de algemene opzet en het doel van richtlijn 2006/12, waarbij in het bijzonder rekening moet worden gehouden met de ratio legis van de vrijstelling. Hoewel volgens het Hof vrijstellingen, als afwijking van de algemene regel van belastingplicht, eng moeten worden uitgelegd⁹, mag dit uitleggingscriterium er niet toe leiden dat de vrijstelling haar effect verliest.

30. In de zienswijze van de Poolse regering creëert de oprichting of de grondige renovatie van een gebouw toegevoegde waarde, die moet worden belast op het precieze tijdstip waarop een aan btw onderworpen handeling wordt verricht.¹⁰ Volgens haar moet die toegevoegde waarde worden belast wanneer het gebouw aan een ander wordt verkocht – ongeacht hoelang degene die het heeft opgericht of gerenoveerd, het voor zichzelf heeft gebruikt.

31. De Poolse regering zet uiteen dat zolang de levering (belastbare handeling) van een gebouw – een nieuw dan wel een gerenoveerd gebouw – niet heeft plaatsgevonden, dat gebouw volgens richtlijn 2006/112 wordt geacht „nieuw” te zijn. Zou de „eerste ingebruikneming” op één lijn worden gesteld met een eenvoudige feitelijke ingebruikneming, dan zou worden voorbijgegaan aan de aard van de beginselen die aan die richtlijn ten grondslag liggen en zou de deur worden opengezet voor fraude, doordat misbruik zou kunnen worden gemaakt van de vrijstelling.

32. Wat de mogelijkheid voor de lidstaten betreft om andere criteria te hanteren dan dat van de „eerste ingebruikneming”, vestigt de Poolse regering de aandacht op de twee in artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 vermelde gevallen. Indien een lidstaat het criterium toepast van het „tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering”, zal niet alleen belasting moeten worden geheven over de eerste levering, in het kader van de „eerste ingebruikneming”, maar ook over de volgende levering die plaatsvindt binnen een termijn van twee jaar. Anders zou zich een situatie voordoen waarin de eerste levering, in het kader van de „eerste ingebruikneming”, vrijgesteld is, terwijl de volgende levering, die zich voltrekt binnen de twee jaar na die „eerste ingebruikneming”, dat niet meer is.

33. Wat de mogelijkheid betreft dat de „eerste ingebruikneming” plaatsvindt na de renovatie van een gebouw, onderstreept de Poolse regering dat het Hof heeft erkend dat de lidstaten in die mogelijkheid kunnen voorzien.¹¹ Naar haar mening overschrijdt de Poolse wetgever met de nationale bepalingen de in artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 getrokken grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid niet, aangezien bij de verbouwing een aanzienlijke toegevoegde waarde wordt gecreëerd wegens de door hem vastgestelde hoogte van de kosten.

⁸ De Poolse regering haalt punt 56 van het arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), aan.

⁹ Arrest van 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punt 17).

¹⁰ De Poolse regering verwijst naar de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punt 15) om haar zienswijze kracht bij te zetten dat de overgang van een geheel nieuw gebouw, in tegenstelling tot die van een reeds gebruikt gebouw, het einde van een productieproces betekent, wat heffing van btw rechtvaardigt.

¹¹ Arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punt 36).

34. Volgens de Commissie moeten vrijstellingen weliswaar eng worden uitgelegd, maar mag dat er niet op uitlopen dat zij geen gevolgen meer teweegbrengen. In het aan de orde zijnde geval kan de nationale wet ertoe leiden dat „oude” gebouwen aan btw worden onderworpen, wat indruist tegen het doel en de logica van artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112.

35. Nu richtlijn 2006/112 geen definitie van het begrip „eerste ingebruikneming” bevat, is de Commissie van mening dat dat begrip in zijn gebruikelijke betekenis moet worden opgevat, wat inhoudt dat het gebouw eenvoudigweg wordt gebruikt. Bijgevolg kan niet worden verlangd dat dit gebruik wordt voorafgegaan door een belastbare handeling. Deze door het Poolse recht ingevoerde voorwaarde brengt een beperking mee die onverenigbaar is met artikel 135, lid 1, onder j), juncto artikel 12 van richtlijn 2006/112.

36. Aangaande de verbouwing van gebouwen benadrukt de Commissie dat artikel 12, lid 2(, tweede alinea), van richtlijn 2006/112 de lidstaten toestaat de betekenis van de „eerste ingebruikneming” in verband met dergelijke handelingen te bepalen, zoals het Hof heeft bevestigd in het arrest *Gemeente 's-Hertogenbosch*.¹²

37. Volgens de Commissie is de zienswijze dat er van „verbouwing” pas sprake kan zijn wanneer de kosten ten minste 30 % van de beginwaarde van het gebouw bedragen, juist een interpretatie van dat criterium. Het proces van heropbouw moet dermate ingrijpend zijn dat het resultaat ervan gelijkwaardig is aan een nieuw gebouw en bijgevolg moet het begrip „eerste ingebruikneming” niet alleen worden toegepast op het aanvankelijke bouwwerk, maar ook op elke „verbouwing” van het gebouw.

38. De Commissie is evenwel niet overtuigd dat de definitie van „verbouwing” in het Poolse recht verenigbaar is met richtlijn 2006/12. Volgens haar impliceert „verbouwen” dat belangrijke veranderingen worden doorgevoerd, en is het dus niet voldoende dat gewoon renovatie- of onderhoudswerkzaamheden worden uitgevoerd – waarvan het Poolse recht kennelijk aanvaardt dat zij onder dat begrip vallen.

V. Beoordeling

39. Artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 voorziet in een btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein¹³, „met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder a), bedoelde levering”. Aangezien laatstgenoemde bepaling ziet op de „levering [...] vóór de eerste ingebruikneming”, dienen verdere overdrachten van hetzelfde gebouw van btw te worden vrijgesteld.

40. De twijfels van de verwijzende rechter zijn tweërlei. Ten eerste zet hij vraagtekens bij de definitie van het begrip „eerste ingebruikneming” volgens het Poolse recht, die de doeltreffendheid van de vrijstelling op ongerechtvaardigde wijze beperkt. Aangezien de btw-wet dat begrip koppelt aan „de verrichting van belastbare handelingen”, kan het gebeuren dat een nieuw gebouw wordt gebruikt (bewoond) door de eigenaar of de opdrachtgever, zonder dat er in dat kader een belastbare handeling wordt verricht. Dit heeft tot gevolg dat wanneer de opdrachtgever dat gebouw jaren later verkoopt, de vrijstelling niet geldt en btw zal worden geheven over de verkoop, ook al gaat het om een gebouw dat niet nieuw meer is.

41. Ten tweede wenst de verwijzende rechter te vernemen of de btw-wet verenigbaar is met artikel 12 van richtlijn 2006/112, gelet op de omschrijving die in die wet wordt gegeven van de verbouwing van gebouwen (die ertoe leidt dat in sommige gevallen verdere leveringen niet zijn vrijgesteld).

¹² Arrest van 10 september 2014, *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 36).

¹³ Hierna zal ik het eenvoudigheidshalve enkel nog hebben over de levering van een gebouw, aangezien het geding uitsluitend daarover gaat.

A. Begrip „eerste ingebruikneming”

42. Volgens artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112 wordt als „levering van goederen” beschouwd, de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Het Hof heeft in zijn rechtspraak overwogen dat „het in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn¹⁴ bedoelde begrip „levering van een goed” niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar naar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij ertoe machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken”.¹⁵

43. Richtlijn 2006/112 hanteert als algemene criteria op basis waarvan eenieder die economische activiteiten verricht, de hoedanigheid van btw-plichtige verkrijgt, het feit dat de betrokkene die activiteiten beroepshalve verricht en dat hij die gewoonlijk verricht (artikel 9, lid 1). Voor vastgoedtransacties worden die criteria evenwel verruimd, aangezien artikel 12, lid 1, onder a), van de richtlijn de lidstaten toestaat om eenieder die deze transacties incidenteel verricht, eveneens als belastingplichtige aan te merken.

44. Bijgevolg is iemand die zich gewoonlijk bezighoudt met het ontwikkelen van vastgoedprojecten, belastingplichtig uit hoofde van artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112. Iemand die dat incidenteel doet, is belastingplichtig overeenkomstig artikel 12, lid 1, onder a), van dezelfde richtlijn, voor zover de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van het recht tot uitbreiding van de personele werkingssfeer ervan. Heeft die lidstaat dat niet gedaan, dan is de levering van een gebouw door iemand die dat incidenteel doet, btw-vrij.

45. Artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 verwijst met betrekking tot de aldaar bedoelde vrijstelling naar het geval dat wordt genoemd in artikel 12, lid 1, onder a). Uit die verwijzing volgt dat de levering van een gebouw vrij van belasting is, behalve als het gaat om een levering in de zin van artikel 12, lid 1, onder a), van de richtlijn. Die uitzondering geldt ongeacht of de lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om incidentele opdrachtgevers op te nemen in de kring van belastingplichtigen.

46. Bij de toepassing van artikel 135, lid 1, onder j), juncto artikel 12, lid 1, onder a), dient rekening te worden gehouden met het voorwerp van de transactie, dat wil zeggen dient men zich af te vragen of het gebouw wordt geleverd vóór of na de eerste ingebruikneming. Ook wanneer de staat de hoedanigheid van belastingplichtige niet heeft uitgebreid tot de incidentele opdrachtgever zijn, zodra de levering heeft plaatsgevonden, gevolgd door de eerste ingebruikneming door een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van de richtlijn, verdere leveringen dus algemeen van belasting vrijgesteld.

47. Het zwaartepunt van de vrijstelling is erin gelegen dat de gebouwen die worden overgedragen, niet nieuw¹⁶ meer zijn. Op de tweede en volgende leveringen van gebouwen (die niet langer „nieuw”, maar „gebruikt” zijn) drukt geen belasting, wat in overeenstemming is met het btw-stelsel. Dat heeft het Hof bevestigd in zijn arrest van 4 oktober 2001, Goed Wonen, waarin het uiteenzet dat geen belasting mag worden geheven over „de verkoop van een nieuw gebouw nadat dit de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd” en dat die levering „het einde van het productieproces aanduidt”.¹⁷

14 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 1977, L 145, blz. 1). Die bepaling is gelijklopend aan artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112.

15 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp [C-277/14, EU:C:2015:719, punt 44 en aldaar aangehaalde arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punt 7), en 21 november 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, punt 20)].

16 Het arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21), is veelzeggend waar het overweegt dat „[d]e [...]vrijstelling [...] van toepassing [is] op leveringen van een oud gebouw”.

17 Zaak C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52.

48. De logica achter deze belasting bestaat er namelijk in, economische activiteiten te belasten die toegevoegde waarde opleveren. Bij gebouwen is toegevoegde waarde noodzakelijk eigen aan de oprichting van een nieuw gebouw, waarvan de eerste levering, net omdat die „het einde van het productieproces” betekent, de verplichting tot betaling van btw doet ontstaan.

49. Het zou niet gerechtvaardigd zijn indien dat gebouw op diezelfde basis opnieuw zou worden belast telkens wanneer het daarna wordt verkocht.¹⁸ In de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn zet de Commissie uiteen dat om de problemen op te lossen die rijzen bij het onderscheiden van een nieuw gebouw van een oud gebouw, het criterium van de eerste ingebruikneming wordt gehanteerd ter bepaling van het tijdstip waarop het gebouw het productieproces verlaat en het stadium van verbruik binnenkomt, dat wil zeggen wanneer de eigenaar van het gebouw of een huurder het begint te gebruiken.¹⁹

50. Artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 bevestigt dat het feit dat het gebouw nieuw is, doorslaggevend is voor de heffing van btw, aangezien volgens die bepaling de lidstaten het recht hebben om de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium (levering vóór de eerste ingebruikneming) op de verbouwing van gebouwen te bepalen. Daarmee maakt de richtlijn het mogelijk om niet alleen de levering van „nieuwe” gebouwen te belasten, maar ook die van „gebruikte of oude” gebouwen, mits deze laatste een zodanige verbouwing hebben ondergaan dat zij in werkelijkheid gelijk te stellen zijn met nieuwe gebouwen. De verbouwing van een gebouw vervult uit dit oogpunt dezelfde economische functie (toevoeging van waarde) als destijds de oorspronkelijke oprichting ervan.

51. Het probleem dat de btw-wet doet rijzen en dat de verwijzende rechter zorgen baart, is dat het begrip „eerste ingebruikneming” daarin gekoppeld wordt aan de verrichting van een belastbare handeling. Die wet sluit dus ingebruiknemingen uit waarbij geen van de typische aan btw onderworpen handelingen wordt verricht.

52. Overeenkomstig die nationale regeling is, wanneer de eigenaar of de opdrachtgever een gebouw gedurende bepaalde tijd gebruikt voor zijn eigen behoeften – zoals in het onderhavige geval –, de daaropvolgende verkoop van dat gebouw niet van btw vrijgesteld, aangezien dat gebruik niet voldoet aan de voorwaarden om als „eerste ingebruikneming” te worden aangemerkt. Wordt met dat criterium de omvang van de vrijstelling zoals die in het gemeenschappelijke btw-stelsel is neergelegd, beperkt?

53. Richtlijn 2006/112 preciseert niet wat moet worden verstaan onder „eerste ingebruikneming”. Ik ben het eens met de Poolse regering en de Commissie dat het om een autonoom begrip van het Unierecht gaat, dat uniform moet worden uitgelegd. Bij de uitlegging ervan mag echter niet abstract te werk worden gegaan, maar moet rekening worden gehouden met de specifieke omstandigheden van het geschil dat ten grondslag ligt aan de prejudiciële verwijzing.

54. Ten minste twee interpretatieve benaderingen van het begrip kunnen evenwel meteen worden afgewezen. De eerste houdt enkel rekening met het feit dat een gebouw concreet wordt bewoond zonder dat daar een juridische basis voor is (illegale bewoning). Volgens de tweede valt onder dat begrip ook een zuiver fictieve ingebruikneming, of ingebruikneming op frauduleuze wijze, met het enkele doel het voordeel van de vrijstelling te genieten, zonder dat er een reële transactie aan ten grondslag ligt. Mijns inziens kan geen van beide benaderingen rechtsgevolgen sorteren en ertoe leiden dat de levering die plaatsvindt na een dergelijke (onrechtmatige of vermeende) ingebruikneming van betaling van btw is vrijgesteld.

¹⁸ Zie de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punt 15), waaraan ook de verwijzende rechter refereert.

¹⁹ Voorstel voor een Zesde richtlijn [COM(73) 950 def.], ingediend bij de Raad op 20 juni 1973 (*Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen*, 11/73, blz. 9).

55. Deze extreme gevallen terzijde gelaten, meen ik dat indien de artikelen 2 en 43 van de btw-wet worden uitgelegd op de door de verwijzende rechter beschreven wijze (namelijk in die zin dat van de „eerste ingebruikneming” slechts sprake kan zijn als in dat kader een aan btw onderworpen handeling wordt verricht), de omvang van de in artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 bedoelde vrijstelling te zeer wordt beperkt.

56. Er kunnen zich immers gevallen van eerste ingebruikneming voordoen in het kader waarvan geen belastbare handelingen hebben plaatsgevonden (voorafgaand aan of ten tijde van die ingebruikneming). Tot die gevallen behoort bijvoorbeeld de ingebruikneming in het kader van verhuur van het gebouw als woning²⁰, een handeling die in beginsel van btw is vrijgesteld²¹.

57. In het geval dat aanleiding is geweest voor de prejudiciële verwijzing heeft de opdrachtgever het gebouw gedurende meer dan twee jaar betrokken (gebruikt) voor eigen commerciële behoeften, waarna hij het heeft overgedragen aan een derde. De Poolse belastingautoriteiten beschouwen dat gebruik voor eigen behoeften niet als eerste ingebruikneming, gewoon omdat er geen belastbare handeling wordt verricht.

58. Die premisse (dat het gebruik voor eigen behoeften geen aan btw onderworpen handeling is) is op zijn minst betwistbaar in het licht van de preciseringen die het Hof in zijn arrest van 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch²², heeft gegeven over de werkingssfeer van artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn met betrekking tot vastgoedtransacties. Die bepaling (en de daarmee overeenstemmende bepaling in richtlijn 2006/112²³) staat de lidstaten toe het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van bepaalde goederen, onder bepaalde voorwaarden gelijk te stellen met een levering onder bezwarende titel.

59. In dat arrest stelde het Hof vast dat „[w]anneer een gemeente [...] een gebouw in gebruik neemt dat zij heeft laten bouwen op aan haar toebehorende grond en zij dit [...] voor de activiteiten van haar bedrijf gaat gebruiken, [...] deze situatie [moet] worden geacht te vallen onder artikel 5, lid 7, onder a), van de Zesde richtlijn, [voor zover] de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de bij die bepaling voorziene mogelijkheid”.²⁴

60. Los van de situatie die ik zonet onder de aandacht heb geroepen, staat vast dat niet elke eerste ingebruikneming noodzakelijkerwijs wordt voorafgegaan door een levering van het gebouw in de zin van richtlijn 2006/112 (dat wil zeggen door de overdracht van de beschikkingsmacht aan een derde) of hoeft te resulteren uit een belastbare handeling, indien met dit laatste begrip niet-vrijgestelde handelingen worden beoogd.

61. Concreet staat het daadwerkelijke gebruik van het gebouw door de opdrachtgever voor eigen behoeften en gedurende meer dan twee jaar (zoals in het onderhavige geval), of dat nu wordt beschouwd als een belastbare handeling²⁵ of niet, gelijk met een eerste levering zodat wanneer het gebouw later wordt verkocht, de overdracht ervan van btw is vrijgesteld.

20 Zie onder meer arrest van 4 oktober 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52). Het Hof heeft in zijn rechtspraak erkend dat het begrip verhuur van onroerende goederen niet alleen de verhuur van terreinen, maar ook die van gebouwen of gedeelten daarvan omvat (arresten van 12 februari 1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51; 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526; 9 oktober 2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524, en 15 december 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

21 Hoewel dat in sommige lidstaten mogelijk niet zo is. In punt 10 van het arrest van 3 februari 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62), verklaarde het Hof dat „zoals [...] uit [...] artikel 13 B, onder b), van de Zesde richtlijn en uit de context van dat artikel blijkt, de tweede alinea van die bepaling de lidstaten toestaat, nog andere handelingen van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen uit te sluiten (zie in die zin arrest van 15 december 1993, Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], punt 13)”.
22 Arrest C-92/13 (EU:C:2014:2188).

23 Artikel 18, onder a).

24 Arrest van 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punt 33).

25 In overeenstemming met het arrest van 10 september 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

62. Het is juist dat vrijstellingen als uitzondering op de algemene regel dat belasting wordt geheven over handelingen die een belastbaar feit voor de btw vormen, strikt moeten worden uitgelegd, met dien verstande dat die uitlegging er niet toe mag leiden dat zij geen effect meer sorteren.²⁶

63. Aangezien in casu de Poolse wetgever zich voor de vrijstelling heeft laten inspireren door de in artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 opgenomen modellen, diende hij de in die bepaling gestelde grenzen in acht te nemen. Ofwel koos hij voor het criterium van de eerste ingebruikneming zonder meer, in de reeds aangegeven zin, ofwel opteerde hij voor het alternatieve criterium van „het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de daaropvolgende levering, mits [dat tijdvak] niet langer [duurt] dan [...] twee jaar” (derde alinea van die bepaling). Artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet voorziet in beide gevallen.

64. Ik herhaal dat in beide gevallen het begrip „eerste ingebruikneming” een zelfstandig begrip is, dat niet afhankelijk is van de voorwaarde dat eerst een belastbare handeling wordt verricht. Wanneer een gebouw (of het nu gaat om een nieuw gebouw dan wel om een gerenoveerd gebouw, op welk geval ik hierna inga) gedurende ten minste twee jaar ononderbroken door de eigenaar ervan wordt gebruikt, wordt dat gebruik gelijkgesteld met een eerste levering en is de latere verkoop van dat gebouw van btw vrijgesteld.

B. Verbouwing van een gebouw

65. Artikel 12, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 biedt de lidstaten de mogelijkheid de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium op de „verbouwing van gebouwen” te bepalen.

66. De mogelijkheid dat een (professionele of incidentele) opdrachtgever btw-plichtig is, is dus niet beperkt tot nieuwe gebouwen, maar doet zich ook voor bij oude gebouwen die worden verbouwd. Artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 ziet op beide reeksen voorwaarden. De eerste alinea refereert aan het begrip „gebouw” als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden” en de volgende alinea aan de „verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚bijbehorend terrein’”.

67. Haast intuïtief zou men kunnen denken dat met de uitdrukking „transformaciones de *inmuebles*” [verbouwing van *vastgoed*] in deze context niet alleen de verbouwing van *gebouwen* wordt bedoeld, maar zowel die van gebouwen als van het bijbehorende terrein. De wijze waarop de bepaling is geformuleerd, noopt mij er echter toe die opvatting meteen te laten varen aangezien samen met de „inmuebles” het „bijbehorend terrein” wordt genoemd zodat, zonder het terrein, alleen hetgeen daarop is opgetrokken, nog overblijft – met andere woorden de gebouwen.

68. Volgens het arrest van 16 januari 2003 in de zaak Maierhofer²⁷ omvat het begrip gebouw vast met de grond verbonden constructies (ook wanneer zij met de grond verbonden zijn door prefabelementen die niet gemakkelijk zijn te demonteren en te verplaatsen). Naar het oordeel van het Hof is er geen reden om aan dat begrip een andere betekenis te geven naargelang het gaat om een levering als bedoeld in artikel 4, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn [thans artikel 12, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112], dat betrekking heeft op gebouwen, dan wel om de vrijgestelde handeling van artikel 13 B, onder b) [thans artikel 135, lid 1, onder l)], dat ziet op onroerende goederen.²⁸

26 Arresten van 17 januari 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 56), en 21 februari 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punt 19).

27 Arrest C-315/00 (EU:C:2003:23, punten 33 en 34).

28 Ibid., punt 34.

69. Aangezien het geen twijfel lijdt dat het in casu verkochte gebouw een onroerend goed is en dat het een renovatie heeft ondergaan waarvan de kosten 55 % van de beginwaarde bedroegen, is het enige wat moet worden verduidelijkt, of het in de btw-wet gehanteerde begrip verbouwing verenigbaar is met richtlijn 2006/112.

70. De problemen doen zich voor omdat richtlijn 2006/112 niet aangeeft wat onder „verbouwing” moet worden verstaan. Het arrest van het Hof van 12 juli 2012 in de zaak J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard²⁹ kan enige duidelijkheid scheppen. Hoewel de omstandigheden van dat geding verschillen van die in het onderhavige geval, wordt het begrip „verbouwing” in verband gebracht met min of meer voltooide of vergevorderde renovatiewerkzaamheden aan oude gebouwen.³⁰

71. Zoals ik al heb uiteengezet, ligt aan de heffing van btw over de levering van onroerend goed de logica ten grondslag dat er sprake is van een economische activiteit die toegevoegde waarde oplevert, middels bouwwerkzaamheden.

72. Voor nieuwe gebouwen vormt het terrein de basis. Dat moet bouwrijp worden gemaakt zodat het (toekomstige) gebouw voldoet aan de voorwaarden van bewoonbaarheid en functioneel gebruik. Vervolgens moet op het bouwrijp gemaakte terrein het gebouw worden opgetrokken. Het is duidelijk dat de overgang van een niet bouwrijp gemaakt stuk grond naar een bewoonbaar gebouw de materiële realiteit ingrijpend wijzigt en in zoverre toegevoegde waarde oplevert.

73. Richtlijn 2006/112 kiest evenwel voor een brede benadering en aanvaardt dat dat bouwproces, waardoor de waarde stijging heeft plaatsgevonden, ook gevolgen kan hebben voor reeds gebruikte gebouwen. Concreet hebben de lidstaten ingevolge artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 de mogelijkheid om de voorwaarden voor de toepassing van het „in lid 1, onder a), bedoelde criterium” (levering van een nieuw gebouw) op de verbouwing van gebouwen te bepalen.

74. De lidstaten mogen verbouwingen dus op één lijn stellen met de eerste leveringen van gebouwen. Aangezien richtlijn 2006/112 geen definitie van het begrip „verbouwing” geeft, staat het aan hen om te preciseren wanneer en onder welke voorwaarden van verbouwing sprake is. Mijns inziens ligt in artikel 12, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 slechts één beperking besloten, namelijk dat onder de noemer „verbouwingswerkzaamheden” geen handelingen mogen worden gebracht die ver van het begrip constructie van een gebouw af staan.

75. Volgens de btw-wet is er in Polen sprake van verbouwing van een gebouw als de uitgaven voor de verbetering ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen. Mijns inziens overschrijdt deze regel, voor de vaststelling waarvan de Staat bevoegd is, in beginsel niet de impliciete grenzen waarop ik heb gewezen. Renovatiewerkzaamheden waarbij de uitgaven die drempel bereiken (bijna een derde van de aanvankelijke uitgaven) kunnen aanzienlijk worden genoemd, daar ook de investering die daarmee in het gebouw wordt gedaan, aanzienlijk is. Werkzaamheden van die omvang voegen waarde toe aan het betrokken gebouw, wat de logische voorwaarde is voor de (toekomstige) vaststelling van de btw, wanneer het gebouw later wordt verkocht.

²⁹ Arrest C-326/11 (EU:C:2012:461).

³⁰ Die zaak betrof winkelruimten die werden verbouwd en waarvan een gedeelte was gesloopt, maar waarvan bij de levering ook nog een gedeelte in gebruik was, aangezien de winkelpassage toegankelijk was voor het publiek en ten minste één winkel open was. Een andere soortgelijke zaak is die van het arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), die enkele gebouwen betrof die werden geleverd om te worden gesloopt en vervolgens te worden heropgebouwd (de sloop was de facto gestart op de dag van levering). Het Hof oordeelde in dat arrest dat het bestaande gebouw niet van betekenis was en dat het in werkelijkheid ging om de levering van een onbebouwd terrein.

76. Het staat in elk geval aan de nationale belastingautoriteiten (of aan de rechter die hun besluiten toetst) te beoordelen of de uitgaven werden gedaan voor werkzaamheden die een werkelijke verandering, renovatie of verbetering inhouden (dat wil zeggen een reële verbouwing), of voor andere, soortgelijke werkzaamheden, en niet voor eenvoudige onderhouds- en instandhoudingswerkzaamheden of werkzaamheden van zuiver decoratieve aard.³¹

77. De verwijzende rechter wijst erop dat de btw-wet in dat verband niet bepaalt vanaf wanneer en over welke tijdspanne de bepaling van toepassing is die het mogelijk maakt om btw te heffen over de verdere leveringen van hetzelfde gebouw, na elke verbouwing waarbij de uitgaven minstens 30 % van de beginwaarde bedroegen.

78. Dat *stilzwijgen* lijkt mij echter niet in de weg te staan aan de verenigbaarheid van de nationale regeling met artikel 12, lid 2, tweede alinea, van richtlijn 2006/112. Niets belet dat een gebouw tijdens zijn levensduur ingrijpende verbouwingen ondergaat die de oorspronkelijke waarde ervan doen stijgen en die – althans ten dele – neerkomen op de (wederop)bouw ervan. De verkopen die volgen op dergelijke verbeteringen kunnen worden belast, zoals hierboven uiteengezet, mits elk van die verbouwingen voldoet aan de vereisten om in belangrijke mate te kunnen worden gelijkgesteld met het opnieuw optrekken van het gebouw.

79. *Kwantitatieve* overwegingen zijn in het onderhavige geval hoe dan ook nagenoeg overbodig aangezien de uitgaven voor de aanpassingswerkzaamheden aan het aan Kozuba toebehorende woongebouw 55 % van de beginwaarde ervan bedroegen, wat aangeeft wat de omvang van die werkzaamheden was.³² Indien die werkzaamheden voorts, naar hun voorwerp³³, uit *kwalitatieve* oogpunt kunnen worden ingedeeld bij de hierboven geschetste categorie verbouwingswerkzaamheden, valt moeilijk te ontkennen dat zij hebben geleid tot de (herop)bouw van de woning, zodat bij de latere overdracht ervan de btw opeisbaar wordt.

VI. Conclusie

80. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de vraag van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 135, lid 1, onder j), gelezen in samenhang met artikel 12, lid 1, onder a), en lid 2, van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:

- 1) het zich ertegen verzet dat de ‚eerste ingebruikneming‘ van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte daarvan altijd moet samengaan met de verrichting van aan btw onderworpen handelingen;
- 2) het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat met het oog op het verlenen van btw-vrijstelling bepaalt dat er pas sprake is van een verbouwing van een gebouw wanneer de in dat verband gedane uitgaven ten minste 30 % van de beginwaarde van het gebouw bedroegen en het gaat om aanzienlijke verbeteringen van bouwkundige aspecten.”

31 Tot veranderingen van betekenis leiden bijvoorbeeld funderingswerkzaamheden, werkzaamheden aan het geraamte, aan de dakbedekking en aan onderdelen die verband houden met de duurzaamheid en de stevigheid van het gebouw, naast andere, daarmee samenhangende activiteiten.

32 Punt 15 van de verwijzingsbeslissing.

33 Zie voetnoot 31.