



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

16 november 2017*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 12, leden 1 en 2 – Artikel 135, lid 1, onder j) – Belastbare handelingen – Vrijstelling van de levering van een gebouw – Begrip ‚eerste ingebruikneming‘ – Begrip ‚verbouwing‘”

In zaak C-308/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 23 februari 2016, ingekomen bij het Hof op 30 mei 2016, in de procedure

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Rosas, C. Toader (rapporteur), A. Prechal en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 juli 2017,

het navolgende

* Procestaal: Pools.

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 12, leden 1 en 2, en 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; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (hierna: „Kozuba”) en de Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingkamer Warschau, Polen; hierna: „directeur”) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van een gebouw dat door de eigenaar werd gebruikt voor eigen behoeften en vóór de verkoop werd gemoderniseerd.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 3 De overwegingen 7 en 35 van de btw-richtlijn luiden als volgt:
 - „(7) 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.
 - (35) Met het oog op een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten dient een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen te worden vastgesteld.”
- 4 De btw-richtlijn bepaalt in artikel 2, lid 1:

„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;

[...]”
- 5 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.”

6 Artikel 12 van deze richtlijn bepaalt in de leden 1 en 2:

„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 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.”

7 Volgens artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

8 Artikel 135 van deze richtlijn, dat is opgenomen in titel IX („Vrijstellingen”), hoofdstuk 3 („Vrijstellingen ten gunste van andere activiteiten”), bepaalt in lid 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;

[...]”

Pools recht

9 Artikel 2, punt 14, 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, volgnr. 535), zoals gewijzigd (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Voor de hierna opgenomen bepalingen wordt verstaan onder:

[...]

‚eerste ingebruikneming’: 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;

[...]"

10 Artikel 43 van deze wet bepaalt in lid 1, punten 10 en 10a, en lid 7a:

„1. 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;

10a. de levering van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan waarvoor de in punt 10 genoemde vrijstelling niet geldt, mits:

- a) de leverancier voor de betrokken goederen geen recht had op aftrek van de voorbelasting,
- b) de leverancier geen uitgaven voor de verbetering ervan heeft gedragen waarvoor hij recht had op aftrek van de voorbelasting of, als hij dergelijke uitgaven heeft gedragen, deze lager waren dan 30 % van de beginwaarde van deze goederen;

[...]

7a. De in lid 1, punt 10a, onder b), genoemde voorwaarde is niet van toepassing als een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan in verbeterde staat gedurende ten minste vijf jaar door de belastingplichtige is gebruikt voor belastbare handelingen."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 11 Op 17 september 2005 besloot de in Polen gevestigde vennootschap Poltrex Sp. z o.o., waarvan de naam nadien werd veranderd in Kozuba, haar maatschappelijk kapitaal te verhogen. Diezelfde dag bracht een van de vennoten een in 1992 te Jabłonka (Polen) opgetrokken woongebouw (hierna: „betrokken gebouw”) in de vennootschap in.
- 12 In 2006 werd dat gebouw ingericht ten behoeve van de economische activiteit van Kozuba, die met het oog daarop had toegestemd in de investering van een bedrag overeenkomende met ongeveer 55 % van de beginwaarde van het goed. Nadat de werkzaamheden waren voltooid, werd het betrokken gebouw op 31 juli 2007 in het register van vaste activa geboekt als een zelfstandig materieel vast actief, onder de post „modelwoning”. Daar bleef het geboekt tot het op 15 januari 2009 aan een derde werd verkocht.
- 13 Aangezien het om een oud gebouw ging, meende Kozuba dat die verkoop van btw was vrijgesteld en vermeldde zij de door die transactie gegenereerde winst niet in haar btw-aangifte voor het eerste kwartaal van 2009.
- 14 Bij besluit van 12 april 2013 verhoogde de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directeur van de belastingdienst, Polen) het door Kozuba verschuldigde btw-bedrag voor het eerste kwartaal van 2009 met het bedrag waarvoor het betrokken gebouw was verkocht, aangezien Kozuba volgens hem de winst uit de verkoop daarvan ten onrechte niet had opgenomen in de btw-aangifte voor dat tijdvak.

- 15 Op 17 mei 2013 stelde Kozuba tegen dat besluit administratief beroep in bij de directeur.
- 16 Bij besluit van 30 juli 2013 bevestigde de directeur het besluit van de directeur van de belastingdienst. Met deze laatste was de directeur namelijk van mening dat het betrokken gebouw na de aangebrachte verbeteringen boekhoudkundig gesproken vanaf 31 juli 2007 weliswaar wel degelijk was bestemd voor gebruik door de vennootschap zelf, maar dat in het kader van die bestemming vanaf die datum geen belastbare handelingen hadden plaatsgevonden. Bijgevolg diende voor de datum van „eerste ingebruikneming” van het betrokken gebouw na de aangebrachte verbeteringen niet te worden uitgegaan van 31 juli 2007, maar van 15 januari 2009, aangezien op deze datum de eerste belastbare handeling in verband met het betrokken gebouw had plaatsgevonden sinds die verbeteringen, te weten de verkoop ervan. Voorts kon Kozuba geen aanspraak maken op de vrijstelling van artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet, aangezien die verkoop was verricht in het kader van de eerste ingebruikneming van het betrokken gebouw.
- 17 Kozuba stelde tegen dit besluit van de directeur beroep in rechte in bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau, Polen), die het bij vonnis van 22 mei 2014 nietig verklaarde om procedurele redenen. Ten gronde oordeelde hij evenwel dat het standpunt van de fiscus juist was.
- 18 Kozuba is tegen dat vonnis opgekomen bij de verwijzende rechter.
- 19 De verwijzende rechter zet in zijn verwijzingsbeslissing uiteen dat de wijze waarop artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn in Pools recht is omgezet, twijfel doet rijzen over de verenigbaarheid met de btw-richtlijn van het begrip „eerste ingebruikneming”, dat is omschreven in artikel 2, punt 14, van de btw-wet en wordt gebruikt in artikel 43, lid 1, punt 10, van dezelfde wet.
- 20 In dat verband is het volgens de verwijzende rechter noodzakelijk te bepalen of het begrip „eerste ingebruikneming” van een gebouw in de zin van artikel 12, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden opgevat dat de eerste ingebruikneming gepaard moet gaan met een belastbare handeling.
- 21 Voorts zet de verwijzende rechter vraagtekens bij de voorwaarde van artikel 2, punt 14, van de btw-wet, volgens welke, bij verbetering van een gebouw, vrijstelling van btw slechts mogelijk is als de uitgaven voor de verbeteringswerkzaamheden minder dan 30 % van de beginwaarde van het betrokken gebouw bedragen. Daarmee stelt de Poolse wet elke aan een gebouw aangebrachte verbetering die een toegevoegde waarde creëert gelijk aan of hoger dan die drempel, op één lijn met een verbouwing in de zin van artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, die kan leiden tot een „nieuwe eerste ingebruikneming”, zodat opnieuw btw kan worden geheven.
- 22 Tegen die achtergrond heeft de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:
- „Moet artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling (artikel 43, lid 1, punt 10, van de [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?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 23 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die vrijstelling van btw voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt van de dubbele voorwaarde dat het niet gaat om een levering in het kader van een eerste ingebruikneming die heeft plaatsgevonden in de uitoefening van een belastbare handeling, en dat bij verbetering van een bestaand gebouw de daarvoor gedane uitgaven minder bedragen dan 30 % van de beginwaarde van dat gebouw.
- 24 De btw-richtlijn voert een gemeenschappelijk btw-stelsel in dat met name gebaseerd is op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen (arrest van 11 mei 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Volgens artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn zijn aan de btw onderworpen de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.
- 26 Ingevolge artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als „economische activiteit” wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.
- 27 Zoals de advocaat-generaal heeft uiteengezet in punt 43 van zijn conclusie, hanteert de btw-richtlijn dus als algemene criteria op basis waarvan een persoon 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. Voor vastgoedtransacties worden die criteria evenwel aangepast, aangezien de btw-richtlijn volgens artikel 12, lid 1, onder a), ervan de lidstaten toestaat als belastingplichtige eveneens aan te merken eenieder die incidenteel een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein levert vóór de eerste ingebruikneming.
- 28 In artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn wordt een „levering van goederen” omschreven als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.
- 29 Artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn voorziet in een btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, onder a), daarvan bedoelde levering.
- 30 Artikel 12, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn heeft betrekking op de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en de bijbehorende grond die plaatsvindt vóór de eerste ingebruikneming. Die bepalingen, gelezen in hun onderlinge samenhang, maken dus een onderscheid tussen oude gebouwen en nieuwe gebouwen, in die zin dat de verkoop van een oud gebouw in beginsel niet aan btw wordt onderworpen (zie in die zin arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 21).

- 31 De ratio legis van die bepalingen moet worden gezocht in het feit dat de verkoop van een oud gebouw nauwelijks toegevoegde waarde genereert. Hoewel het gaat om een „economische activiteit” in de zin van artikel 9 *van de btw-richtlijn*, *levert de verkoop van een gebouw nadat het de eerste keer aan een eindverbruiker is geleverd, welke levering het einde van het productieproces aanduidt, namelijk geen toegevoegde waarde van betekenis op en dient die verkoop dus in beginsel van belasting te worden vrijgesteld* (zie in die zin arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 52).
- 32 Ook artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn bevestigt dat de toegevoegde waarde bepalend is voor de onderwerping van de levering van een gebouw aan de btw, aangezien het de lidstaten het recht geeft om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het in lid 1, onder a), van datzelfde artikel bedoelde criterium, dat wil zeggen het criterium van de „eerste ingebruikneming”, op de verbouwing van gebouwen. Aldus biedt de btw-richtlijn de mogelijkheid om de levering te belasten van een verbouwd gebouw, aangezien het betrokken gebouw dankzij de verbouwing toegevoegde waarde heeft verkregen ten opzichte van de aanvankelijke constructie.
- 33 In casu is het betrokken gebouw opgericht in 1992 en kon de verkoop ervan in 2009, die in het hoofdgeding aan de orde is, in beginsel van btw worden vrijgesteld. Nadat dat gebouw aan het vermogen van Kozuba was toegevoegd, is het evenwel gemoderniseerd, zodat de mogelijkheid van onderwerping ervan aan de btw in beeld kwam, aangezien die moderniseringswerkzaamheden toegevoegde waarde hadden gecreëerd.
- 34 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, namelijk artikel 2, punt 14, van de btw-wet, omschrijft de „eerste ingebruikneming” als de overdracht voor gebruik, in de uitoefening van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, een bouwwerk of een gedeelte ervan, nadat het is opgericht of verbeterd, mits de uitgaven voor de verbetering ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen.
- 35 Door het begrip „eerste ingebruikneming” te koppelen aan de verrichting van een belastbare handeling heeft de Poolse wetgever van die vrijstelling bijgevolg ingebruiknemingen uitgesloten die niet aan de basis liggen van of niet leiden tot belastbare handelingen. Derhalve geldt de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn niet voor de verkoop van een bestaand gebouw dat, zoals in het hoofdgeding, door de eigenaar is gebruikt voor eigen commerciële behoeften, omdat dat gebruik bij het ontbreken van een dergelijke belastbare handeling niet kan worden aangemerkt als een „eerste ingebruikneming”. Voorts heeft de Poolse wetgever, voor zover hij het criterium van de „eerste ingebruikneming” heeft uitgebreid tot de verbouwing van gebouwen, een kwantitatief criterium vastgesteld volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een bepaald percentage van de beginwaarde van het betrokken gebouw moeten bedragen – in casu minstens 30 % ervan – wil de verkoop aan de btw zijn onderworpen.
- 36 Tegen die achtergrond moet worden onderzocht of artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn zich tegen een dergelijke nationale regeling verzetten.
- 37 Wat ten eerste het begrip „eerste ingebruikneming” betreft, moet worden opgemerkt dat dit begrip is opgenomen in artikel 12 van de btw-richtlijn, waarin het evenwel niet wordt omschreven.
- 38 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de termen van een bepaling van Unierecht die niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, in de regel autonoom en uniform worden uitgelegd, waarbij rekening moet worden gehouden met de context van de bepaling en het doel van de betrokken regeling (zie in die zin arrest van 13 oktober 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 39 Ook moet in herinnering worden gebracht dat volgens de rechtspraak van het Hof de bewoordingen waarin de in artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de in dat artikel bedoelde vrijstellingen zijn gebruikt, zó moeten worden uitgelegd dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren (arrest van 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Zoals om te beginnen blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) – die relevant blijft met het oog op de uitlegging van de btw-richtlijn – moet in de context van de vrijstellingen waarin artikel 135, lid 1, onder j), van deze laatste voorziet, het criterium van de „eerste ingebruikneming” van een gebouw aldus worden opgevat dat het verwijst naar het eerste gebruik van het goed door de eigenaar of de huurder ervan. In die totstandkomingsgeschiedenis wordt uiteengezet dat dit criterium is aangehouden als zijnde beslissend voor het tijdstip waarop het product het productieproces verlaat en in de consumptiesector terechtkomt. Uit de analyse van de ontstaansgeschiedenis blijkt echter niet dat het gebruik van dat goed door de eigenaar ervan moet plaatsvinden in het kader van een belastbare handeling.
- 42 Voorts moet, wat de context van die bepaling betreft, worden vastgesteld dat volgens overweging 7 van de btw-richtlijn het gemeenschappelijke btw-stelsel – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet volledig worden geharmoniseerd – uiteindelijk mededingingsneutraal moet 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. Ook blijkt uit overweging 35 van die richtlijn dat een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld met het oog op een vergelijkbare inning van de eigen middelen in alle lidstaten.
- 43 Bijgevolg staat het beginsel van fiscale neutraliteit, waarin de Uniewetgever het algemene beginsel van gelijke behandeling op btw-gebied tot uitdrukking heeft gebracht (arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punt 49, en 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 21) eraan in de weg dat het stelsel van belastingvrijstellingen, zoals dat is omgezet in de nationale regelingen, naargelang van de lidstaat anders wordt toegepast.
- 44 Tot slot wordt met de btw-vrijstellingen beoogd een vergelijkbare inning van de eigen middelen van de Unie in alle lidstaten mogelijk te maken. Hieruit volgt dat hoewel artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn juncto artikel 12 ervan (waaraan het refereert) naar de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling verwijst, de in die bepaling bedoelde vrijstellingen dienen te berusten op zelfstandige begrippen van Unierecht, opdat de btw-grondslag op uniforme wijze en volgens gemeenschappelijke regels kan worden bepaald (zie in die zin arrest van 4 oktober 2001, „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Daaruit resulteert in het bijzonder dat ofschoon artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het in lid 1, onder a), van dat artikel bedoelde criterium op de verbouwing van gebouwen, wat met name de levering van een gebouw vóór de eerste ingebruikneming betreft, die bepaling niet in die zin kan worden uitgelegd dat de lidstaten

een zodanige beoordelingsmarge hebben dat zij in hun nationale wettelijke regelingen het begrip „eerste ingebruikneming” zelf kunnen wijzigen, omdat dan het gevaar bestaat dat die vrijstelling haar nuttig effect wordt ontnomen.

- 46 Uit het onderzoek van de bewoordingen van artikel 12 en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn in combinatie met het onderzoek van de context en de doelstellingen van die richtlijn blijkt dus dat deze richtlijn de lidstaten niet de mogelijkheid biedt om de daarin bepaalde vrijstellingen afhankelijk te stellen van voorwaarden of te beperken.
- 47 Hieruit volgt dat de lidstaten met name niet gerechtigd zijn de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw die plaatsvindt na de eerste ingebruikneming ervan afhankelijk te stellen van de niet in de btw-richtlijn genoemde voorwaarde dat die eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling.
- 48 Wat ten tweede de mogelijkheid voor de lidstaten ex artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn betreft om de voorwaarden te bepalen voor de toepassing van het in lid 1, onder a), van dat artikel bedoelde criterium van de „eerste ingebruikneming” op de verbouwing van gebouwen, moet erop worden gewezen dat met het opleggen van een kwantitatief criterium, volgens hetwelk de kosten van een dergelijke verbouwing een zeker percentage moeten bedragen van de beginwaarde van het betrokken gebouw – in casu minstens 30 % van die beginwaarde – wil btw-plicht ontstaan, die mogelijkheid tot uitvoering wordt gebracht.
- 49 In het onderhavige geval blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het betrokken gebouw is gerenoveerd en dat de kosten van die renovatie méér dan 30 % van de beginwaarde van het gebouw bedroegen.
- 50 Zoals de advocaat-generaal in punt 69 van zijn conclusie heeft uiteengezet, dient bijgevolg te worden nagegaan wat het in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn vervatte begrip „verbouwing” uit kwalitatief oogpunt precies inhoudt.
- 51 In dat verband moet worden opgemerkt dat de btw-richtlijn geen definitie geeft van het begrip „verbouwing”.
- 52 Die term mag dan niet eenduidig zijn – zoals wordt bevestigd door de verschillende taalversies ervan, waaronder het Engelse „conversions”, het Duitse „Umbauten”, het Roemeense „transformări” en het Poolse „przebudowa” – hij suggereert op zijn minst dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis moet hebben ondergaan, die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.
- 53 Die uitlegging van het begrip „verbouwing” vindt steun in de rechtspraak van het Hof volgens welke de levering van een onroerende zaak bestaande uit een terrein en een oud gebouw waarvan de vervaardiging tot een nieuw gebouw gaande is, van btw is vrijgesteld, wanneer het oude gebouw op het tijdstip van de levering slechts gedeeltelijk is gesloopt en, althans gedeeltelijk, nog in gebruik is (arrest van 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 39).
- 54 Het begrip „verbouwing” omvat dus met name het geval waarin voltooide of voldoende gevorderde werkzaamheden hebben plaatsgevonden waarna het betrokken gebouw voor andere doeleinden zal worden gebruikt.
- 55 De uitlegging van het begrip „verbouwing” in punt 52 van het onderhavige arrest sluit overigens aan bij het doel van de btw-richtlijn, dat er met name in bestaat een handeling te belasten die de waarde van het betrokken goed beoogt te verhogen. Zoals de advocaat-generaal in wezen heeft uiteengezet in de punten 71 en 72 van zijn conclusie, resulteert die toegevoegde waarde in het geval van nieuwe gebouwen uit bouwwerkzaamheden die de materiële werkelijkheid ingrijpend wijzigen doordat zij de

overgang bewerkstelligen van een onbebouwd stuk grond of een nog niet eens bouwrijp gemaakt stuk grond naar een bewoonbaar gebouw. Voor een oud gebouw ontstaat die toegevoegde waarde wanneer het dermate ingrijpend wordt verbouwd, dat het op één lijn kan worden gesteld met een nieuw gebouw.

- 56 In casu is voor de omzetting van het begrip „verbouwing” van artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn in Pools recht, in artikel 2, punt 14, van de btw-wet gebruikgemaakt van het begrip „verbetering”.
- 57 Mits laatstgenoemd begrip door de nationale rechters aldus wordt uitgelegd dat het synoniem is met de term „verbouwing” in de in punt 52 van dit arrest gepreciseerde zin, kan dat terminologieverschil op zichzelf beschouwd er evenwel niet toe leiden dat de btw-wet onverenigbaar is met de btw-richtlijn.
- 58 In dit geval bedroegen de uitgaven voor de „verbetering” van het betrokken gebouw 55 % van de beginwaarde ervan. Hoewel een dergelijk percentage reeds vooraf suggereert dat de aan het gebouw aangebrachte wijzigingen er wegens hun omvang aan hebben kunnen bijdragen dat de omstandigheden waaronder het wordt betrokken aanzienlijk zijn veranderd, staat het aan de nationale rechter om op basis van de bewijsstukken waarover hij beschikt, te beoordelen in hoeverre de in het hoofdgeding aan de orde zijnde „verbetering” heeft geleid tot een verandering van betekenis aan dat gebouw in de in punt 52 van dit arrest gepreciseerde zin.
- 59 Gelet op een en ander moet het antwoord op de gestelde vraag luiden dat artikel 12, leden 1 en 2, en artikel 135, lid 1, onder j), van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de btw-vrijstelling voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming daarvan heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling. Diezelfde bepalingen moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat een dergelijke nationale regeling aan die vrijstelling de voorwaarde verbindt dat bij „verbetering” van een bestaand gebouw de uitgaven daarvoor niet méér bedragen dan 30 % van de beginwaarde van dat gebouw, mits dat begrip „verbetering” op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip „verbouwing” in artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, dat wil zeggen in die zin dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

Kosten

- 60 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 12, leden 1 en 2, en 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 moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor de levering van een gebouw afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de eerste ingebruikneming daarvan heeft plaatsgevonden in het kader van een belastbare handeling. Diezelfde bepalingen moeten aldus worden uitgelegd dat zij er niet aan in de weg staan dat een dergelijke nationale regeling aan die vrijstelling de voorwaarde verbindt dat bij „verbetering” van een bestaand gebouw de uitgaven daarvoor niet méér bedragen dan 30 % van de beginwaarde van dat gebouw, mits dat begrip „verbetering” op dezelfde wijze wordt uitgelegd als het begrip

„verbouwing” in artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112, dat wil zeggen in die zin dat het betrokken gebouw veranderingen van betekenis heeft ondergaan die zijn bedoeld om het gebruik ervan te wijzigen of om de omstandigheden waaronder het wordt betrokken, ingrijpend aan te passen.

ondertekeningen