

62023CJ0243

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

12 september 2024 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 187 – Herziening van de aftrek – Verlengde herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen – Begrip investeringsgoederen – Artikel 190 – Optie voor de lidstaten om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als dergelijke goederen te beschouwen – Uitbreidings? en renovatiewerkzaamheden van een gebouw – Mogelijkheid naar nationaal recht om dergelijke werkzaamheden gelijk te stellen met de oprichting of de aankoop van een onroerend goed – Beperkingen – Rechtstreekse werking van artikel 190 – Beoordelingsmarge”

In zaak C-243/23 [Drebers] (i),

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het hof van beroep te Gent (België) bij beslissing van 28 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 18 april 2023, in de procedure

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

tegen

L BV,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

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

advocaat-generaal: A. M. Collins,

griffier: A. Lamote, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 maart 2024,

gelet op de opmerkingen van:

—

L BV, vertegenwoordigd door H. Casier en S. Gnedasj, advocaten,

—

de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden,

—
de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia, M. Björkland en C. Zois als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 2024,

het navolgende

Arrest

1

Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 187 en 189 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 335, blz. 60; hierna: „btw-richtlijn”).

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: „belastingdienst”) en L BV over de duur van de herzieningsperiode die van toepassing is op de aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die is betaald over werkzaamheden aan een gebouw dat door L BV voor haar economische activiteit wordt gebruikt.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

3

Artikel 20, leden 2 en 4, 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18) en bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 (PB 2006, L 221, blz. 9) (hierna: „Zesde richtlijn”), die is ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn, bepaalde:

„2. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen. Voor elk jaar heeft deze herziening slechts betrekking op een vijfde gedeelte van de op de goederen drukkende belasting. De herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen.

[...]

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal 20 jaar worden verlengd.

4. Voor de toepassing van het bepaalde in [lid 2] kunnen de lidstaten:

—
het begrip investeringsgoederen definiëren;

[...]

De lidstaten kunnen [lid 2] ook toepassen op diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven.”

4

Artikel 1, punt 4, van richtlijn 95/7, wijzigde artikel 20, lid 2, derde alinea, van de Zesde richtlijn. De vijfde overweging van richtlijn 95/7 luidde als volgt:

„Overwegende dat de periode die als uitgangspunt dient voor de berekening van de in artikel 20, lid 2, van [de Zesde] richtlijn bedoelde herzieningen door de lidstaten op 20 jaar moet kunnen worden gebracht voor onroerende investeringsgoederen, gezien hun economische levensduur”.

5

Artikel 1, punt 6, van richtlijn 2006/69 had een tweede alinea toegevoegd aan artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn. Overweging 5 van richtlijn 2006/69 preciseerde:

„Er dient te worden benadrukt dat bepaalde diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben, kunnen worden opgenomen in de regeling die voorziet in de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gedurende de levensduur van dat goed, rekening houdende met het werkelijke gebruik.”

Btw-richtlijn

6

In artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn staat te lezen:

„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;

[...]

c)

de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

7

Artikel 12 van deze richtlijn luidt:

„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;

[...]

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.

[...]”

8

In artikel 14, lid 1, van die richtlijn is bepaald:

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

9

Artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

10

Artikel 135, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„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, punt a), bedoelde levering;

[...]”

11

Artikel 168 van die richtlijn luidt als volgt:

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

a)

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

[...]"

12

Artikel 184 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt herzien indien deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.”

13

Artikel 185, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„De herziening vindt met name plaats indien zich na de btw-aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die voor het bepalen van het bedrag van de aftrek in aanmerking zijn genomen, bijvoorbeeld in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten.”

14

Artikel 187 van die richtlijn bepaalt:

„1. Voor investeringsgoederen wordt de herziening gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

[...]

Voor onroerende investeringsgoederen kan de herzieningsperiode tot maximaal twintig jaar worden verlengd.

2. Voor elk jaar heeft de herziening slechts betrekking op een vijfde deel, of, indien de herzieningsperiode is verlengd, op het overeenkomstige gedeelte van de btw op de investeringsgoederen.

De in de eerste alinea bedoelde herziening geschiedt op basis van de wijzigingen in het recht op aftrek die zich in de loop van de volgende jaren ten opzichte van het jaar van verkrijging, vervaardiging of, in voorkomend geval, eerste gebruik van de goederen hebben voorgedaan.”

15

In artikel 189 van de btw-richtlijn is bepaald:

„Voor de toepassing van de artikelen 187 en 188 kunnen de lidstaten de volgende maatregelen nemen:

a)

het begrip investeringsgoederen definiëren;

[...]"

Artikel 190 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van de artikelen 187, 188, 189 en 191 kunnen de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, als investeringsgoederen beschouwen.”

Belgisch recht

Artikel 1, § 9, 1°, van de wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Belgisch Staatsblad, 17 juli 1969, blz. 7046), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wetboek”), luidt:

„Voor de toepassing van dit Wetboek dient te worden verstaan:

1° onder gebouw of een gedeelte van een gebouw, ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden;

Artikel 48, § 2, van het btw-wetboek bepaalt:

„De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar. De herziening heeft plaats, elk jaar tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen.

Wat evenwel de belasting geheven van de door Hem aan te wijzen onroerende goederen uit hun aard en zakelijke rechten betreft, kan de Koning bepalen dat het herzieningstijdperk vijftien jaar beloopt en dat de herziening plaatsheeft elk jaar tot beloop van een vijftiende van het bedrag van die belasting.”

Artikel 49 van dit wetboek bepaalt dat de Koning de toepassing regelt van de artikelen 45 tot en met 48 van dat wetboek.

Artikel 9 van koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Belgisch Staatsblad, 12 december 1969, blz. 12006), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „koninklijk besluit nr. 3”), bepaalt:

„§ 1. Ten aanzien van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen, is de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige werd verricht onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat.

Ten aanzien van de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen wordt deze periode gebracht op vijftien jaar.

Onder belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen wordt verstaan de belasting geheven van:

1° de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, 1° van het [btw-wetboek];

2° de verkrijging van goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het [btw-wetboek];

3° de verkrijging van een in artikel 9, tweede lid, 2°, van het [btw-wetboek] bedoeld zakelijke recht op goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het [btw-wetboek].

[...]"

21

Artikel 21bis bepaalt in § 1, eerste lid, 2°, van koninklijk besluit nr. 3 dat een belastingplichtige die een vrijgestelde activiteit zonder recht op aftrek uitoefent, die voor diezelfde activiteit belastingplichtige wordt met recht op aftrek, bij wijze van herziening zijn recht op aftrek kan uitoefenen voor onder andere de bedrijfsmiddelen die bij die wijziging nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn en de termijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het btw-wetboek nog niet is verstreken.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22

L BV is een advocatenkantoor. Voor de uitoefening van deze economische activiteit beschikt het over een onroerend goed, dat door zijn zaakvoerder eveneens als woning wordt gebruikt.

23

In de jaren 2007 tot en met 2015 zijn aan dit gebouw belangrijke werkzaamheden verricht, waarna het nu bestaat uit een gerenoveerd hoofdgebouw en tussengebouw, alsmede uit een nieuwgebouwde kelder, glazen bijgebouw en liftkoker. De verschillende ruimten zijn met elkaar verbonden door gangen op de benedenverdieping en op de eerste verdieping, waarbij het bovendien mogelijk is om met de lift alle verdiepingen van het hoofdgebouw en het tussengebouw te bereiken. Medio 2015 waren de werkzaamheden volledig afgerond en kon het gebouw opnieuw in gebruik worden genomen.

24

Aan het gehele gebouw is één „kadastraal inkomen” toegekend, dat vóór de aanvang van de werkzaamheden 2456 EUR en, na de uitvoering van de werkzaamheden, 3850 EUR bedroeg. Het aldus omgebouwde gebouw was voor 40 % bestemd voor privégebruik en voor 60 % voor beroepsmatig gebruik.

25

Per 1 januari 2014 heeft het Koninkrijk België de tot dan toe geldende btw-vrijstelling voor de uitoefening van het beroep van advocaat opgeheven, waardoor L BV sindsdien als btw-plichtige is geregistreerd.

26

L BV heeft vervolgens de btw-af trek herzien door een gedeelte van de btw af te trekken die zij over de kosten van de betrokken werkzaamheden had betaald en die zij niet in aftrek had kunnen brengen toen haar activiteit was vrijgesteld, aangezien zij van mening was dat de op deze werkzaamheden toepasselijke herzieningsperiode nog liep.

27

In dit verband heeft L BV zich gebaseerd op de premisse dat deze werkzaamheden onroerende investeringsgoederen waren waarvoor een verlengde herzieningsperiode van vijftien jaar gold, en niet de normale herzieningsperiode van vijf jaar voor andere dan onroerende investeringsgoederen.

28

Op 28 augustus en 1 december 2015 heeft de belastingdienst op de maatschappelijke zetel van L BV een onaangekondigde fiscale controle verricht over de periode van 1 januari 2014 tot en met 30 september 2015. Na deze controle heeft de belastingdienst erkend dat L BV in beginsel weliswaar het recht had de btw-af trek met betrekking tot de betrokken bouwwerkzaamheden te herzien, maar is hij tot de slotsom gekomen dat deze werkzaamheden niet tot de oprichting van een nieuw gebouw hadden geleid, maar enkel hadden geleid tot de verbetering en renovatie van het bestaande gebouw, zodat de herzieningsperiode van vijf jaar moest worden toegepast.

29

Omdat de belastingdienst van mening was dat de door L BV uitgevoerde herziening van de aftrek met betrekking tot deze werkzaamheden moest worden gecorrigeerd, heeft hij haar op 25 oktober 2017 een dwangbevel betekend op grond waarvan zij een bepaald bedrag aan btw waarop deze aftrek betrekking had, verschuldigd was.

30

Op een door L BV ingestelde vordering heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (België), bij vonnis van 10 maart 2020 geoordeeld dat het geheel van het de door deze vennootschap opgerichte glazen bijgebouw en de liftkoker, alsook het door haar gerenoveerde tussengebouw moesten worden beschouwd als nieuw opgerichte gedeelten van een gebouw, die onroerende investeringsgoederen vormen, zodat L BV volgens deze rechtbank recht had op aftrek van de op deze werkzaamheden betrekking hebbende btw ten belope van 60 %.

31

De belastingdienst heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij het hof van beroep te Gent (België), de verwijzende rechter. L BV heeft incidenteel hoger beroep ingesteld.

32

Deze rechter is ten eerste van oordeel dat het hoger beroep van de belastingdienst gegrond is

voor zover de liftkoker en de twee constructies achter het hoofdgebouw niet elk kunnen worden beschouwd als een „gedeelte van een gebouw” als bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, van het btw-wetboek.

33

Ten tweede merkt hij met betrekking tot het incidentele hoger beroep van L BV evenwel op dat naar Belgisch recht, wanneer werkzaamheden aan een bestaand gebouw worden uitgevoerd, de verlengde herzieningsperiode van vijftien jaar slechts wordt toegepast ter zake van de btw geheven op deze werkzaamheden indien er, na de uitvoering ervan, sprake is van een „nieuw gebouw” voor btw-doeleinden. Deze periode van vijftien jaar is dus niet van toepassing op bouwwerkzaamheden die geen verbouwing impliceren die in feite leidt tot de oprichting van een „nieuw” gebouw voor btw-doeleinden, ook al verlenen deze werkzaamheden, gelet op de aard en omvang ervan, het gebouw waar ze werden uitgevoerd een even lange economische levensduur als nieuwe gebouwen.

34

Net als L BV betwijfelt de verwijzende rechter of deze regeling verenigbaar is met de btw-richtlijn, en met name met de artikelen 187 en 189 ervan.

35

Ten eerste valt met deze regeling namelijk in wezen alleen de oprichting van een gebouw of een gedeelte van een gebouw onder het begrip „onroerende investeringsgoederen”, terwijl de artikelen 187 of 189 van de btw-richtlijn zelf de inhoud van dat begrip helemaal niet op een dergelijke wijze beperken. Deze artikelen verwijzen overigens ook niet naar het begrip „levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw [...] vóór de eerste ingebruikneming” van artikel 12, lid 1, onder a), van deze richtlijn, waarbij laatstgenoemde bepaling slechts dient om de voorwaarden te verduidelijken waaronder de overdracht van een onroerend goed aan de btw kan worden onderworpen. Het is dan ook niet gerechtvaardigd het begrip „onroerende investeringsgoederen” op een dermate strikte wijze in intern recht om te zetten als de Belgische wetgever dit heeft gedaan.

36

Ten tweede zijn gebouwen die ingrijpend worden verbouwd zodat zij een even lange economische gebruiksduur hebben als nieuwe gebouwen, wat in casu blijkt uit het feit dat de werkzaamheden in kwestie over een termijn van 33 jaar worden afgeschreven, vergelijkbaar met nieuwe gebouwen en moeten zij voor de btw op dezelfde manier als nieuwe gebouwen worden behandeld, overeenkomstig het beginsel van fiscale neutraliteit als bijzondere uitdrukking van het beginsel van gelijke behandeling. In dit verband zou ervan kunnen worden uitgegaan dat het begrip „onroerende investeringsgoederen” moet worden toegepast op alle goederen waarvan de economische levensduur aanzienlijk langer is dan de normale herzieningsperiode van vijf jaar.

37

Indien dat het geval is, sluit de verwijzende rechter niet uit dat L BV zich op de btw-richtlijn kan beroepen om zich te verzetten tegen een nationale regeling die strijdig is met deze richtlijn en de onderliggende beginselen ervan.

38

In deze omstandigheden heeft het hof van beroep te Gent de behandeling van de zaak geschorst

en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1)

Verzetten artikelen 187 en 189 van [de btw-richtlijn] zich tegen een regeling zoals aan de orde in het hoofdgeding (nl. artikelen 48, § 2 en 49 [btw-wetboek]) samen gelezen met artikel 9 van [koninklijk besluit nr. 3], volgens welke de verlengde herzieningstermijn (van 15 jaar) bij verbouwing van een bestaand gebouw slechts wordt toegepast indien er, na uitvoering van de werken, op basis van de internrechtelijke criteria sprake is van een ‚nieuw gebouw’ in de zin van artikel 12 van voornoemde richtlijn, terwijl de economische gebruiksduur van een grondig verbouwd gebouw (dat op basis van de internrechtelijke administratieve criteria evenwel niet kwalificeert als een ‚nieuw gebouw’ in de zin van voormeld artikel 12) identiek is aan de economische gebruiksduur van een nieuw gebouw, die aanzienlijk langer is dan de in voormeld artikel 187 bedoelde termijn van vijf jaar, wat onder meer blijkt uit het feit dat de uitgevoerde werken worden afgeschreven over een duurtijd van 33 jaar, wat ook de duurtijd is waarover nieuwe gebouwen worden afgeschreven?

2)

Heeft artikel 187 van [de btw-richtlijn] rechtstreekse werking zodat een belastingplichtige die werken aan een gebouw heeft uitgevoerd, zonder dat die werken ertoe leiden dat het verbouwde gebouw op basis van de internrechtelijke criteria als een ‚nieuw gebouw’ kwalificeert in de zin van artikel 12 van [deze] richtlijn, maar waarbij die werken een economische gebruiksduur hebben die identiek is aan de economische gebruiksduur van dergelijke nieuwe gebouwen waarvoor wel een herzieningstermijn van 15 jaar geldt, zich op de toepassing van de herzieningstermijn van 15 jaar kan beroepen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

39

Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de eerste vraag gaat over de herzieningsperiode in de zin van artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn die moet worden toegepast op de aftrek van de btw die L BV heeft betaald over de bouwwerkzaamheden in kwestie, te weten hetzij de in deze bepaling vastgestelde periode van vijf jaar voor investeringsgoederen in het algemeen, hetzij de langere termijn van maximaal twintig jaar die de lidstaten volgens die bepaling mogen toepassen op onroerende investeringsgoederen en die in België op grond van artikel 48, § 2, van het btw-wetboek en artikel 9, § 1, van koninklijk besluit nr. 3 is vastgesteld op vijftien jaar.

40

Uit het dossier waarover het Hof beschikt en uit de nadere informatie die de Belgische regering ter terechtzitting heeft verstrekt, blijkt evenwel dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden aan btw zijn onderworpen als diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 24 ervan, en niet als leveringen van goederen.

41

Voorts heeft de belastingdienst, om op deze werkzaamheden de in artikel 187, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn bedoelde herzieningsperiode van vijf jaar toe te passen, gebruikgemaakt van de thans aan de lidstaten bij artikel 190 van deze richtlijn verleende en in het Belgische recht bij

artikel 48, § 2, eerste alinea, van het btw-wetboek ten uitvoer gelegde optie om diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, gelijk te stellen met investeringsgoederen.

42

Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord op de eerste vraag te geven, moet dus ook rekening worden gehouden met dit artikel 190 van de btw-richtlijn.

43

In deze omstandigheden moet worden aangenomen dat de verwijzende rechter met zijn eerste vraag in essentie wenst te vernemen of de artikelen 187, 189 en 190 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling inzake de herziening van de btw-aftrek op grond waarvan de verlengde herzieningsperiode die krachtens dat artikel 187 is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, enkel van toepassing is op bouwwerkzaamheden wanneer zij zo omvangrijk zijn dat zij leiden tot een verbouwing van het onroerend goed in de zin van artikel 12, lid 2, van deze richtlijn, met uitzondering van bouwwerkzaamheden die aan btw worden onderworpen als diensten in de zin van die richtlijn en die niet tot een dergelijke verbouwing leiden, maar wel een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw met zich meebrengen en waarvan de economische levensduur overeenkomt met die van een nieuw gebouw.

44

Voor de beantwoording van deze vraag zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het recht van belastingplichtigen om van de door hen verschuldigde btw de btw af te trekken die verschuldigd of voldaan is ter zake van goederen die zijn geleverd en diensten die zijn verricht in eerdere stadia, volgens vaste rechtspraak een basisbeginsel van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel vormt (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45

De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de btw die hij is verschuldigd of heeft betaald in het kader van al zijn economische activiteiten. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg de neutraliteit van de fiscale druk op alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46

Evenzo heeft het mechanisme tot herziening waarin de btw-richtlijn voorziet en dat een integrerend deel is van die aftrekregeling, tot doel de precisie van de aftrek te vergroten en zo de fiscale neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw (arrest van 9 juli 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punt 20).

47

In dit verband vermelden de artikelen 184 en 185 van de btw-richtlijn op algemene wijze in welke omstandigheden de nationale belastingdienst herziening van de oorspronkelijk toegepaste btw

moet eisen, terwijl de artikelen 187 tot en met 192 van deze richtlijn een aantal regels voor de herziening van de btw-af trek bevatten die van toepassing zijn in het bijzondere geval van investeringsgoederen (zie in die zin arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punten 27 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48

Zo bepaalt artikel 187, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn met betrekking tot deze investeringsgoederen dat de herziening van de af trek wordt gespreid over een periode van vijf jaar, het jaar van verkrijging of vervaardiging der goederen daaronder begrepen.

49

Door een dergelijke periode voor herziening kunnen onjuistheden in de berekening van de af trek en ongerechtvaardigde voordelen of nadelen voor de belastingplichtige worden vermeden, met name wanneer zich na de aangifte wijzigingen voordoen in de elementen die aanvankelijk in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de af trek. Volgens vaste rechtspraak zijn dergelijke wijzigingen bijzonder waarschijnlijk bij investeringsgoederen, die vaak gedurende een periode van meerdere jaren worden gebruikt, in de loop waarvan de bestemming ervan kan veranderen, zodat de aankoopkosten bijgevolg over meerdere jaren worden afgeschreven (zie in die zin arrest van 16 juni 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50

In dit kader hebben de bepalingen van artikel 187 van de btw-richtlijn met name betrekking op gevallen van herziening van de af trek waarin een investeringsgoed waarvan het gebruik geen recht geeft op af trek, vervolgens wordt bestemd voor een vorm van gebruik die wel recht geeft op af trek (arrest van 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punt 31).

51

Wat meer in het bijzonder onroerende investeringsgoederen betreft, staat artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn de lidstaten toe de duur van de periode die als uitgangspunt dient voor de berekening van de herzieningen te verlengen tot twintig jaar.

52

Deze bepaling komt in essentie overeen met artikel 20, lid 2, derde alinea, van de Zesde richtlijn, die werd vervangen door de btw-richtlijn. Zoals blijkt uit de vijfde overweging van richtlijn 95/7, waarbij deze bepaling was gewijzigd om de maximale herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen van tien jaar tot twintig jaar te verlengen, is van een dergelijke verlengde periode uitgegaan „gezien [de] economische levensduur” van deze goederen.

53

Hieruit volgt dat de mogelijkheid voor de lidstaten om voor onroerende investeringsgoederen een langere herzieningsperiode vast te stellen voortvloeit uit dezelfde logica als die welke aan de nadere regels inzake de herziening voor investeringsgoederen in het algemeen ten grondslag ligt, namelijk die waarmee wordt beoogd de precisie van de af trek te vergroten, en tegelijkertijd deze regels aan te passen aan de specifieke kenmerken van deze onroerende investeringsgoederen, die met name verband houden met hun economische levensduur, die nog langer is dan die van andere investeringsgoederen.

54

Wat in de tweede plaats de vraag betreft of bouwwerkzaamheden als in het hoofdgeding aan de orde onder het begrip „onroerende investeringsgoederen” in de zin van artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn kunnen vallen en er bijgevolg de verlengde herzieningsperiode op kan worden toegepast die eventueel in het nationale recht voor dergelijke goederen is vastgesteld, zij eraan herinnerd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden als diensten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van deze richtlijn aan de btw zijn onderworpen, en niet als een levering van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van die richtlijn, zoals in punt 40 van dit arrest is overwogen.

55

Hoewel het in beginsel niet is uitgesloten dat de uitvoering van dergelijke werkzaamheden in voorkomend geval wordt aangemerkt als een levering van goederen in de zin van artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, is dit in de omstandigheden van het hoofdgeding dus niet het geval.

56

Hieruit volgt dat deze werkzaamheden als zodanig niet kunnen vallen onder het begrip „onroerende investeringsgoederen” in artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn, aangezien zij diensten en geen goederen zijn, en dit ongeacht de wijze waarop investeringsgoederen in voorkomend geval overeenkomstig artikel 189, onder a), van deze richtlijn in het nationale recht zijn gedefinieerd.

57

In die omstandigheden zijn de nadere regels inzake de herziening van artikel 187, lid 1, van de btw-richtlijn, die betrekking hebben op investeringsgoederen, als zodanig niet van toepassing op de herziening van de aftrek van de over de uitvoering van deze werkzaamheden voldane btw.

58

Aan deze beoordeling wordt niet afgedaan door het door de Europese Commissie ter terechtzitting aangevoerde feit dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden een onroerend goed fysiek hebben gewijzigd, namelijk het oude gebouw zoals het vóór de aanvang van de werkzaamheden was, of daarin andere materiële activa hebben geïntegreerd die na die integratie kunnen worden beschouwd als een deel van een onroerend goed.

59

Niettemin moet in de derde plaats worden opgemerkt dat de lidstaten diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan investeringsgoederen worden toegeschreven, overeenkomstig artikel 190 van de btw-richtlijn, voor de toepassing van met name artikel 187 van deze richtlijn, als investeringsgoederen kunnen beschouwen.

60

Zoals in punt 41 van dit arrest is aangegeven, heeft de belastingdienst in casu inderdaad gebruikgemaakt van deze optie, zoals die in het Belgische recht ten uitvoer is gelegd, en de bouwwerkzaamheden in kwestie gelijkgesteld met investeringsgoederen in de zin van artikel 187, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn.

61

In die omstandigheden moet ten eerste worden vastgesteld of artikel 190 van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om bepaalde diensten niet alleen met investeringsgoederen maar ook met onroerende investeringsgoederen gelijk te stellen.

62

In dit verband kan op grond van de bewoordingen van artikel 190 van de btw-richtlijn, dat op algemene en niet-limitatieve wijze verwijst naar het begrip „investeringsgoederen”, zonder dus onroerende investeringsgoederen daarvan uit te sluiten, a priori worden aangenomen dat dit het geval is.

63

In het geval waarin de betrokken lidstaat overeenkomstig artikel 187, lid 1, derde alinea, van deze richtlijn heeft besloten om onroerende investeringsgoederen binnen de algemene categorie van investeringsgoederen op een specifieke manier te behandelen, teneinde er een verlengde herzieningsperiode op toe te passen, vallen deze onroerende investeringsgoederen, hoewel zij hierdoor anders worden behandeld dan investeringsgoederen die geen onroerende goederen zijn, namelijk nog steeds onder de algemene categorie investeringsgoederen.

64

De in punt 62 van dit arrest gegeven uitlegging vindt steun in de doelstelling van artikel 190 van de btw-richtlijn, zoals die naar voren komt uit overweging 5 van richtlijn 2006/69. Daaruit vloeit artikel 20, lid 4, derde alinea, van de Zesde richtlijn voort. De inhoud van die bepaling staat thans in essentie in dat artikel 190 van de btw-richtlijn.

65

Volgens overweging 5 van richtlijn 2006/69 is de gelijkstellingsoptie van die twee bepalingen bedoeld om te bewerkstelligen dat „bepaalde diensten die het karakter van een investeringsgoed hebben, kunnen worden opgenomen in de regeling die voorziet in de herziening van de aftrek voor investeringsgoederen gedurende de levensduur van dat goed, rekening houdende met het werkelijke gebruik”.

66

Hieruit volgt dat deze optie tot doel heeft de lidstaten de bevoegdheid te verlenen om voor de toepassing van het mechanisme tot herziening van de aftrek bepaalde diensten op dezelfde wijze te behandelen als investeringsgoederen, voor zover deze diensten, met name gelet op de economische levensduur van de gevolgen ervan en de daarmee gepaard gaande mogelijkheid van een wijziging van het daadwerkelijke gebruik van de goederen waarop die diensten betrekking hebben, daarmee vergelijkbaar zijn.

67

Aangezien onroerende investeringsgoederen binnen de in punt 63 van dit arrest bedoelde algemene categorie van investeringsgoederen worden gekenmerkt door hun nog langere economische levensduur, zoals in punt 53 van dit arrest is opgemerkt, zou het onlogisch zijn als het voor de lidstaten bij de uitoefening van de in artikel 190 van de btw-richtlijn bedoelde optie van gelijkstelling niet mogelijk was de betrokken diensten zelf te onderscheiden naargelang van de

economische levensduur van de gevolgen ervan, en deze diensten, in voorkomend geval, gelijk te stellen met onroerende investeringsgoederen, op voorwaarde dat de betrokken lidstaat op grond van artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn een langere herzieningstermijn heeft ingevoerd voor die categorie goederen.

68

Een uitlegging van artikel 190 van de btw-richtlijn in die zin dat dit artikel de lidstaten machtigt om, voor de toepassing van het mechanisme tot herziening van de aftrek, bepaalde diensten, naargelang van het geval, gelijk te stellen met investeringsgoederen of onroerende investeringsgoederen, maakt het daarentegen mogelijk om de aftrek van de btw over deze diensten nauwkeuriger te bepalen naargelang van de economische levensduur van de gevolgen ervan, overeenkomstig de in de punten 46, 49 en 53 van dit arrest bedoelde regeling die daartoe voor investeringsgoederen is vastgesteld.

69

Ten tweede staat het de lidstaten weliswaar vrij om al dan niet gebruik te maken van de hun door artikel 190 van de btw-richtlijn geboden en aldus afgebakende optie, en beschikken zij bovendien over een beoordelingsbevoegdheid met betrekking tot de vergelijkbaarheid van de kenmerken van de betrokken diensten en goederen, maar neemt dit niet weg dat zij bij de uitoefening van deze beoordelingsbevoegdheid het Unierecht en met name het doel van dat artikel en in het bijzonder het beginsel van fiscale neutraliteit in acht moeten nemen (zie naar analogie arrest van 17 september 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punt 49).

70

In deze context mogen de lidstaten, gelet op de doelstelling van artikel 190 van de btw-richtlijn, zoals uiteengezet in punt 66 van dit arrest, bij de toepassing van deze bepaling de economische levensduur van de gevolgen van de diensten die met investeringsgoederen moeten worden gelijkgesteld niet buiten beschouwing laten, aangezien de vergelijkbaarheid van de kenmerken van de betrokken diensten en goederen voor de toepassing van het mechanisme tot herziening van de aftrek om de in punt 67 van dit arrest genoemde redenen met name afhangt van de economische levensduur van de gevolgen ervan. De dienst in kwestie kan vanuit het oogpunt van de economische levensduur ervan namelijk dichterbij een onroerend investeringsgoed aanleunen dan bij een investeringsgoed dat geen onroerend goed is.

71

Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit, waarmee de Uniewetgever ter zake van de btw uitdrukking heeft gegeven aan het algemene beginsel van gelijke behandeling, heeft het Hof geoordeeld dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld, en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld (arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 30 juni 2022, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72

Bij de uitvoering van artikel 190 van de btw-richtlijn moeten de lidstaten zich er dus van vergewissen dat een belastingplichtige die bepaalde diensten heeft afgenomen, voor btw-

doeleinden niet anders wordt behandeld dan een andere belastingplichtige die dezelfde economische activiteit verricht en goederen heeft gekocht waarvan de economische kenmerken in wezen gelijkwaardig zijn aan die van deze diensten.

73

In casu staat het aan de verwijzende rechter om te beoordelen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling voldoet aan de in de punten 69 tot en met 72 van dit arrest genoemde voorwaarden.

74

Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, moet evenwel worden opgemerkt, zoals deze rechter zelf ook heeft benadrukt, dat vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden, die meerdere jaren hebben geduurd, in hun geheel beschouwd hebben geleid tot een belangrijke renovatie van het gebouw in kwestie en het eveneens hebben uitgebreid door er met name een glazen bijgebouw en een liftkoker aan toe te voegen. De omvang van deze werkzaamheden lijkt bovendien te worden gestaafd door de door L BV verstrekte cijfers, waaruit blijkt dat de totale kosten ervan ongeveer 1937104 EUR bedroegen.

75

Bovendien lijkt vast te staan dat de gevolgen van deze bouwwerkzaamheden, met name gelet op de omvang ervan, dezelfde economische levensduur hebben als een nieuw gebouw.

76

Gelet op een en ander lijken deze werkzaamheden voor de toepassing van het mechanisme tot herziening van de aftrek duidelijk meer op onroerende investeringsgoederen dan op investeringsgoederen die geen onroerende goederen zijn.

77

In het licht daarvan kan het feit dat deze werkzaamheden niettemin worden gelijkgesteld met investeringsgoederen die geen onroerende goederen zijn, en op die werkzaamheden aldus de voor die categorie goederen bestemde herzieningsperiode van vijf jaar wordt toegepast, leiden tot een verschillende fiscale behandeling van, enerzijds, een belastingplichtige als L BV, die heeft geïnvesteerd in werkzaamheden voor de uitbreiding en de grondige renovatie van een bestaand gebouw en de over die werkzaamheden verschuldigde btw heeft betaald, waarop de herzieningsperiode van vijf jaar van toepassing zou zijn, en, anderzijds, een vergelijkbare belastingplichtige die heeft geïnvesteerd in de bouw van een nieuw gebouw, waarvoor een langere herzieningsperiode geldt, ook al zijn deze investeringen, gelet op de economische kenmerken ervan, vergelijkbaar of zelfs functioneel identiek.

78

In deze context is het daarentegen irrelevant dat de bouwwerkzaamheden in kwestie geen verbouwing van een onroerend goed vormen in de zin van artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 135, lid 1, onder j), van deze richtlijn, aangezien het voorwerp van deze bepalingen verschilt van dat van artikel 190 van die richtlijn.

79

Eerstgenoemde bepalingen hebben immers tot doel om, rekening houdend met de toegevoegde

waarde ervan, de handelingen ter zake van onroerend goed te identificeren die als levering van een nieuw (onroerend) goed kunnen worden belast en die dus uit dien hoofde aan de btw zijn onderworpen (zie in die zin arresten van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punten 32 en 55, en 9 maart 2023, Belgische Staat en Promo 54, C?239/22, EU:C:2023:181, punt 23), terwijl artikel 190 van de btw-richtlijn, dat deel uitmaakt van het mechanisme tot herziening voor investeringsgoederen, tot doel heeft de modaliteiten vast te stellen voor de herziening van de aftrek van btw die is voldaan over diensten die soortgelijk zijn aan dergelijke goederen.

80

In die omstandigheden kan een nationale regeling als die in het hoofdgeding in strijd zijn met artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit.

81

Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling inzake herziening van de btw-aftrek op grond waarvan de verlengde herzieningsperiode die overeenkomstig dat artikel 187 is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, niet van toepassing is op bouwwerkzaamheden die aan btw worden onderworpen als diensten in de zin van deze richtlijn, die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw waarop deze werkzaamheden betrekking hebben met zich meebrengen en waarvan de gevolgen een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw.

Tweede vraag

82

Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het rechtstreekse werking heeft, zodat een belastingplichtige zich voor de nationale rechter tegenover de bevoegde belastingautoriteit op dit artikel kan beroepen teneinde de verlengde herzieningsperiode die is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, toe te passen op de voor hem verrichte bouwwerkzaamheden die aan btw zijn onderworpen als diensten in de zin van deze richtlijn, ingeval deze autoriteit op grond van een nationale regeling als bedoeld in de eerste vraag heeft geweigerd om die periode daarop toe te passen.

83

In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat indien de verwijzende rechter van oordeel is dat de weigering van de belastingdienst om de verlengde herzieningsperiode toe te passen op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden in strijd is met artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, de vraag naar de rechtstreekse werking van artikel 190 slechts rijst indien een conforme uitlegging van de regeling waarop die weigering is gebaseerd, niet mogelijk blijkt, zoals L BV en de Commissie terecht hebben benadrukt (zie in die zin arrest van 24 januari 2012, Dominguez, C?282/10, EU:C:2012:33, punten 23 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Bij de toepassing van het nationale recht moeten de nationale rechterlijke instanties die dit recht uitleggen dienaangaande rekening houden met alle regels ervan en moeten zij de daarin erkende uitleggingsmethoden toepassen teneinde dit recht zo veel mogelijk uit te leggen tegen de achtergrond van de bewoordingen en het doel van de betrokken richtlijn om het met deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 288, derde alinea, VWEU te voldoen (zie in die zin arrest van 7 augustus 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Het Hof heeft echter geoordeeld dat er bepaalde grenzen zijn aan dit beginsel van Unierechtconforme uitlegging van het nationale recht. Zo wordt de verplichting van de nationale rechter om bij de uitlegging en de toepassing van de relevante bepalingen van het nationale recht te refereren aan het Unierecht, begrensd door algemene rechtsbeginselen en kan zij niet dienen als grondslag voor een uitlegging contra legem van het nationale recht (zie in die zin arrest van 7 augustus 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Bijgevolg moet in de tweede plaats, voor het geval de verwijzende rechter van oordeel is dat hij de betrokken nationale regeling niet Unierechtconform kan uitleggen, worden onderzocht of artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, rechtstreekse werking kan hebben, zodat L BV zich tegenover de belastingdienst op deze bepaling kan beroepen opdat de verlengde herzieningsperiode, die in België in artikel 48, § 2, van het btw-wetboek en artikel 9, § 1, van koninklijk besluit nr. 3 is vastgesteld op vijftien jaar, wordt toegepast op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde bouwwerkzaamheden.

Uit vaste rechtspraak volgt dat particulieren zich, in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, voor de nationale rechter tegenover de staat op die bepalingen kunnen beroepen, wanneer deze heeft verzuimd de richtlijn tijdig in nationaal recht om te zetten, of dit op onjuiste wijze heeft gedaan (arrest van 14 mei 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Justitiabelen kunnen zich dus met name tegenover alle overheidsorganen van die staat op dergelijke bepalingen beroepen (zie in die zin arrest van 10 oktober 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Wat in deze context het onvoorwaardelijke karakter van artikel 190 van de btw-richtlijn betreft, is het juist dat deze bepaling de lidstaten slechts een optie biedt waarvan zij al dan niet gebruik kunnen maken, en dat de uitoefening van deze optie, voor zover zij betrekking heeft op de mogelijkheid om diensten gelijk te stellen met onroerende investeringsgoederen, bovendien afhankelijk is van de voorwaarde dat de betrokken lidstaat vooraf gebruik heeft gemaakt van de in artikel 187, lid 1, derde alinea, van deze richtlijn bedoelde optie om deze goederen van alle andere investeringsgoederen te onderscheiden.

90

De aan de lidstaten toegekende vrije keuze om al dan niet gebruik te maken van een optie als die van artikel 190 van de btw-richtlijn belet de nationale rechter evenwel niet om na te gaan of een lidstaat die de beslissing heeft genomen om er gebruik van te maken, de voorwaarden ervoor in acht heeft genomen en met name binnen de grenzen van zijn beoordelingsbevoegdheid is gebleven (zie in die zin arrest van 1 februari 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, punten 27 en 29).

91

Wanneer een lidstaat heeft besloten gebruik te maken van de door artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid en aldus de beoordelingsmarge waarover hij dienaangaande beschikte volledig heeft uitgeput, zoals in casu, is er bovendien geen belemmering meer voor de in het vorige punt bedoelde rechterlijke toetsing.

92

Daarom moet, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, worden nagegaan of, gelet op de overwegingen in de punten 70 tot en met 72 van dit arrest, de betrokken lidstaat die ook gebruik heeft gemaakt van de in artikel 190 van de btw-richtlijn geboden optie, heeft voldaan aan zijn verplichting om binnen de grenzen te blijven van de beoordelingsmarge waarover hij ter zake beschikt, zoals deze voortvloeit uit de inhoud van deze bepaling, gelezen in samenhang met artikel 187, lid 1, van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit.

93

Wat betreft de kwestie of artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187, lid 1, ervan en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, voldoende nauwkeurig is, geldt evenzo dat de in het vorige punt in herinnering gebrachte en eveneens in punt 69 van dit arrest vermelde omstandigheid dat de lidstaten bij de uitvoering van deze bepalingen over een beoordelingsmarge beschikken, ook niet in de weg staat aan een rechterlijke toetsing van de vraag of de betrokken lidstaat deze beoordelingsmarge heeft overschreden (zie in die zin arresten van 24 oktober 1996, Kraaijeveld e.a., C-72/95, EU:C:1996:404, punt 59, en 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 51).

94

Artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, is voldoende nauwkeurig om een dergelijke rechterlijke toetsing mogelijk te maken, zoals overigens ook blijkt uit het antwoord op de eerste vraag.

95

In die omstandigheden kan artikel 190 van de btw-richtlijn rechtstreekse werking hebben, zodat dit artikel, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, door een belastingplichtige in het in punt 88 van dit arrest bedoelde geval rechtstreeks kan worden ingeroepen.

96

Wanneer de verwijzende rechter op basis van een dergelijke rechtstreekse werking vaststelt dat de lidstaat zijn beoordelingsbevoegdheid heeft overschreden door bepaalde bouwwerkzaamheden, die als diensten aan btw zijn onderworpen, niet als onroerende investeringsgoederen te beschouwen, kan de belastingplichtige zich voor die rechter dus rechtstreeks beroepen op artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, opdat deze werkzaamheden als dergelijke investeringsgoederen worden beschouwd en daarop de verlengde herzieningsperiode wordt toegepast die overeenkomstig artikel 187, lid 1, derde alinea, van de btw-richtlijn naar nationaal recht is vastgesteld (zie naar analogie arresten van 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punt 52, en arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 81).

97

Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 190 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus moet worden uitgelegd dat het rechtstreekse werking heeft, zodat de belastingplichtige zich voor de nationale rechter tegenover de bevoegde belastingautoriteit op dit artikel kan beroepen teneinde de verlengde herzieningsperiode die is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, toe te passen op de voor hem verrichte bouwwerkzaamheden die aan btw zijn onderworpen als diensten in de zin van deze richtlijn, ingeval deze autoriteit op grond van een nationale regeling als bedoeld in de eerste vraag heeft geweigerd om die herzieningsperiode toe te passen.

Kosten

98

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

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1)

Artikel 190 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit,

moet aldus worden uitgelegd dat

het zich verzet tegen een nationale regeling inzake herziening van de aftrek van de belasting over

de toegevoegde waarde (btw) op grond waarvan de verlengde herzieningsperiode die overeenkomstig dat artikel 187 is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, niet van toepassing is op bouwwerkzaamheden die aan btw worden onderworpen als diensten in de zin van deze richtlijn, die een aanzienlijke uitbreiding en/of een grondige renovatie van het gebouw waarop deze werkzaamheden betrekking hebben met zich meebrengen en waarvan de gevolgen een economische levensduur hebben die overeenkomt met die van een nieuw gebouw.

2)

Artikel 190 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met artikel 187 van deze richtlijn en in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit,

moet aldus worden uitgelegd dat

het rechtstreekse werking heeft, zodat de belastingplichtige zich voor de nationale rechter tegenover de bevoegde belastingautoriteit op dit artikel kan beroepen teneinde de verlengde herzieningsperiode die is vastgesteld voor onroerende investeringsgoederen, toe te passen op de voor hem verrichte bouwwerkzaamheden die aan btw zijn onderworpen als diensten in de zin van deze richtlijn, ingeval deze autoriteit op grond van een nationale regeling als bedoeld in de eerste vraag heeft geweigerd om die herzieningsperiode toe te passen.

ondertekeningen

(*1) Procestaal: Nederlands.

(i) Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.