Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

30 september 2021 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 392 – Belastingregeling inzake de winstmarge – Werkingssfeer – Levering van met het oog op wederverkoop gekochte gebouwen en bouwterreinen – Belastingplichtige die geen recht op aftrek heeft gehad bij de verwerving van gebouwen – Aan btw onderworpen wederverkoop – Begrip ‚bouwterrein'"

In zaak C?299/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 25 juni 2020, ingekomen bij het Hof op 6 juli 2020, in de procedure

Icade Promotion SAS, voorheen Icade Promotion Logement SAS,

tegen

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.?C. Bonichot, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), vicepresident van het Hof, L. Bay Larsen, C. Toader en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Icade Promotion SAS, voorheen Icade Promotion Logement SAS, vertegenwoordigd door P. Tournès en A. Abadie, avocats,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door E. de Moustier en É. Toutain als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Dintilhac en A. Armenia als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 mei 2021,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 392 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 Icade Promotion SAS, voorheen Icade Promotion Logement SAS, en het Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerie van Overheidsoptreden en Overheidsrekeningen, Frankrijk; hierna: „belastingdienst") over de weigering tot teruggaaf door die dienst van door verzoekster betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van bouwterreinen aan particulieren in 2007 en 2008.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn 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".

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn 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 daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

5 In artikel 12 van voornoemde richtlijn is bepaald:

„1. De lidstaten kunnen als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een handeling verricht in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, met name een van de volgende handelingen:

a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming;

b) de levering van een bouwterrein.

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

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

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van de eerste ingebruikneming toepassen, zoals het

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

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

6 Artikel 73 van diezelfde richtlijn luidt:

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

7 Artikel 135 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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;

k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, [onder] b), bedoelde levering van een bouwterrein;

[...]"

8 Artikel 137, lid 1, van die richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen voor belastingheffing ter zake van de volgende handelingen te kiezen:

[...]

b) 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;

c) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, [onder] b), bedoelde levering van een bouwterrein;

[...]"

9 Onder titel XIII („Afwijkingen") van deze richtlijn, is in hoofdstuk 1, „Afwijkingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling", artikel 392 opgenomen, dat luidt als volgt:

„De lidstaten mogen bepalen dat voor de leveringen van gebouwen en bouwterreinen welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht door een belastingplichtige die voor die aankoop geen recht op aftrek heeft gehad, de maatstaf van heffing het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs is."

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

10 Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1), zoals

gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 (PB 2013, L 284, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening nr. 282/2011”), bepaalt in artikel 13 ter:

„Voor de toepassing van [de btw-richtlijn] wordt het volgende als ‚onroerend goed’ aangemerkt:

[...]

b) ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is;

[...]”

11 Artikel 31 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt:

„1. Diensten met betrekking tot onroerende goederen, als bedoeld in artikel 47 van [de btw-richtlijn], betreffen uitsluitend diensten die een voldoende rechtstreeks verband met het goed hebben. Diensten worden aangemerkt als hebbende een voldoende rechtstreeks verband met het onroerend goed in de volgende gevallen:

a) wanneer zij afgeleid zijn van een onroerend goed en dit goed een onderdeel is van de dienst, en centraal staat bij en van wezenlijk belang is voor de verrichte diensten;

b) wanneer zij worden verricht voor, of zijn gericht op, een onroerend goed met als doel de juridische of fysieke wijziging van dat goed.

2. Onder lid 1 valt met name het volgende:

[...]

d) de bouw van blijvende structuren op een terrein, alsook bouw- en sloopwerkzaamheden verricht aan blijvende structuren zoals gas-, water- en rioolleidingen en dergelijke;

[...]”

Frans recht

12 Artikel 257 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „algemeen belastingwetboek”), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalde:

„Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

[...]

6° Behoudens punt 7:

a) Transacties betreffende onroerende goederen [...] waarvan de opbrengst dient te worden opgeteld bij de grondslag voor de inkomstenbelasting als winst uit handel en industrie;

[...]

7° Transacties betreffende de bouw of levering van onroerende goederen.

Deze transacties zijn ook als zij een civielrechtelijk karakter hebben, belastbaar.

1. Het gaat met name om:

a) Verkoop [...] van bouwterreinen [...];

De eerste alinea betreft met name percelen waarvoor de koper binnen vier jaar na de datum van de akte waarmee de transactie is vastgelegd, [...] een bouwvergunning verkrijgt of de nodige werkzaamheden begint voor de bouw van een of meerdere gebouwen of het verhogen van bestaande gebouwen.

Deze bepalingen zijn niet van toepassing op door natuurlijke personen verworven terreinen met het oog op de bouw van gebouwen met een woonbestemming voor deze personen.

[...]

b) Verkoop van onroerend goed [...]".

13 In artikel 268 van het algemeen belastingwetboek, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, wordt bepaald:

„De heffingsgrondslag van de [btw] voor de transacties bedoeld in artikel 257, punt 6, bestaat in het verschil tussen:

a) de prijs en bijkomende kosten, of de verkoopwaarde van het goed indien die hoger is dan de prijs verhoogd met de kosten, en

b) [...]

– [...] de bedragen die de cedent uit enige hoofde heeft betaald voor de aankoop van het goed;

[...]"

14 Artikel 231, lid 1, van bijlage 2 bij het algemeen belastingwetboek, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding, bepaalt:

„De in artikel 257[, punt 6,] van het algemeen belastingwetboek genoemde personen kunnen de belasting over de aankoop- of bouwprijs van de onroerende goederen niet aftrekken [...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 In het kader van haar activiteit als verkavelaar heeft Icade Promotion niet bouwrijp gemaakte terreinen verworven van niet-btw-plichtigen (particulieren of lokale overheden). Over die aankopen is derhalve geen btw geheven.

16 Eerst heeft Icade Promotion, nadat zij die terreinen in kavels had opgesplitst en werkzaamheden had uitgevoerd voor de aansluiting op voorzieningen zoals wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool en telecommunicatie, deze kavels met aansluitingen verkocht aan natuurlijke personen met het oog op de bouw van woningen.

17 Vervolgens heeft Icade Promotion bovenvermelde kavels die in het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2008 zijn verkocht, onderworpen aan de regeling van de btw over de winstmarge op grond van de bepalingen van artikel 257, punt 6, en artikel 268 van het algemeen belastingwetboek (hierna: „belastingregeling inzake de winstmarge").

18 Daarna heeft Icade Promotion de belastingdienst verzocht om teruggaaf van die btw over de

winstmarge, namelijk 2 826 814 EUR voor het jaar 2007 en 2 369 881 EUR voor het jaar 2008. Zij betoogde dat de betrokken handelingen niet op grond van artikel 257, punt 7, van het algemeen belastingwetboek aan btw op onroerend goed konden worden onderworpen aangezien zij bestonden in de overdracht van bouwterreinen aan particulieren met het oog op de bouw van woningen, en evenmin vielen onder de belastingregeling inzake de winstmarge van artikel 257, punt 6, en artikel 268 van dat wetboek, zodat geen btw hoefde te worden betaald.

19 Nadat het bezwaar van Icade Promotion door de belastingdienst was afgewezen, heeft zij beroep ingesteld bij de tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk), dat bij arrest van 27 april 2012 is verworpen.

20 Icade Promotion heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de cour administrative d'appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk), die dit hoger beroep bij uitspraak van 18 juli 2014 heeft verworpen op grond dat voornoemd administratief bezwaar niet-ontvankelijk was.

21 Bij beslissing van 28 december 2016 heeft de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), in het kader van de door Icade Promotion ingestelde hogere voorziening, de uitspraak van de cour administrative d'appel de Versailles gedeeltelijk vernietigd en de zaak terugverwezen naar deze laatste, die het hoger beroep van verzoekster tegen het vonnis van het tribunal administratif de Montreuil van 27 april 2012 ten gronde heeft verworpen bij een tweede uitspraak van 19 oktober 2017.

22 Icade Promotion heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

23 Icade Promotion betwist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verkopen onderworpen waren aan de btw over de winstmarge op grond van de bepalingen van artikel 257, punt 6, en artikel 268 van het algemeen belastingwetboek, en voert aan dat de toepassing, op deze verkopen, van de belastingregeling inzake de winstmarge in twee opzichten onverenigbaar is met artikel 392 van de btw-richtlijn.

24 In de eerste plaats zou artikel 392 van de btw-richtlijn de lidstaten alleen toestaan om leveringen van bouwterreinen aan een belastingregeling inzake de winstmarge te onderwerpen wanneer de belastingplichtige die deze leveringen verricht, de btw bij de verwerving van die terreinen heeft betaald terwijl hij die btw niet kon aftrekken. In dit verband baseert Icade Promotion zich in het bijzonder op de Engelse taalversie van artikel 392 van de btw-richtlijn, dat uitdrukkelijk voorziet in „de niet-aftrekbaarheid van btw" op de aankoop.

25 In de tweede plaats is Icade Promotion van mening dat artikel 392 van de btw-richtlijn de lidstaten alleen toestaat om leveringen van bouwterreinen aan een belastingregeling inzake de winstmarge te onderwerpen wanneer de belastingplichtige die dergelijke leveringen verricht die terreinen enkel aankoopt en doorverkoopt in de staat waarin zij zich bevinden. Aldus zou artikel 392 van die richtlijn niet van toepassing zijn op de verkoop van bouwterreinen waaraan sinds de aankoop ervan wijzigingen zijn aangebracht.

26 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de cour administrative d'appel de Versailles met betrekking tot dit betoog heeft geoordeeld dat het ontbreken van een „recht op aftrek" bij de verwerving zoals bedoeld in artikel 392 van de btw-richtlijn, de gevallen omvat waarin de verwerving niet aan de btw is onderworpen. Bovendien heeft volgens deze rechter de vermelding in dat artikel van leveringen van bouwterreinen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht", noch tot doel noch tot gevolg dat de aankoop van onbebouwde terreinen gevolgd door een wederverkoop als bouwterrein wordt uitgesloten.

27 In die omstandigheden heeft de Conseil d’État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 392 van de [btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat de belastingregeling inzake de winstmarge uitsluitend kan worden toegepast op leveringen van onroerend goed waarvan de verwerving aan de [btw] onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken? Of laat dit artikel toe dat deze regeling wordt toegepast op leveringen van onroerend goed waarover bij de verwerving geen btw verschuldigd was, hetzij omdat die verwerving buiten de werkingssfeer ervan viel, hetzij omdat die verwerving wel binnen de werkingssfeer ervan viel maar van btw was vrijgesteld?

2) Moet artikel 392 van de [btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het de toepassing van de belastingregeling inzake de winstmarge op leveringen van bouwterreinen in de volgende twee gevallen uitsluit:

– wanneer deze onbebouwd verworven terreinen tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan door de belastingplichtige, bouwterrein zijn geworden;

– wanneer de belastingplichtige tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan de kenmerken van de terreinen heeft gewijzigd, zoals door opsplitsing ervan in kavels of de uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, sanering, telecommunicatie)?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

28 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de toepassing van de belastingregeling inzake de winstmarge beperkt tot de levering van onroerende goederen waarvan de verwerving aan de btw was onderworpen zonder dat de belastingplichtige die het goed doorverkoopt bij die verwerving recht op aftrek van die belasting heeft gehad, dan wel aldus dat het de toepassing van die regeling ook toestaat voor de levering van onroerende goederen waarvan de verwerving niet aan die belasting was onderworpen, hetzij op grond dat deze verkrijging niet binnen de werkingssfeer van voornoemde belasting viel, hetzij op grond dat zij weliswaar binnen de werkingssfeer van de belasting viel maar daarvan was vrijgesteld.

29 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de taalversies van artikel 392 van de btw-richtlijn verschillen. In de Franse taalversie van die bepaling is slechts sprake van het ontbreken van een „recht op aftrek” zonder te preciseren of het ontbreken van dat recht gewoon te wijten is aan het feit dat de oorspronkelijke transactie niet aan btw was onderworpen, dan wel aan btw was onderworpen zonder evenwel nadien een recht op aftrek te doen ontstaan. In de Engelse taalversie van die bepaling is echter uitdrukkelijk sprake van „btw over de aankoop”, met de precisering dat die btw „niet aftrekbaar was” („the VAT on the purchase was not deductible”), wat doet vermoeden dat de verkoop van dergelijke terreinen in beginsel aan btw onderworpen is.

30 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat wanneer er verschillen zijn tussen de verschillende taalversies van een tekst van het recht van de Europese Unie, bij de uitlegging van de betrokken bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt [arrest van 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) en United Biscuits Pension Investments, C?235/19, EU:C:2020:801, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

31 Tevens moet worden opgemerkt dat de belastingregeling van artikel 392 van de btw-richtlijn een uitzondering vormt op de algemene regeling van de btw-richtlijn en derhalve strikt moet worden uitgelegd. Dit betekent echter niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van die uitzonderingsregeling zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. De uitlegging van die bewoordingen moet immers in overeenstemming zijn met de door bedoelde regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit (zie naar analogie arrest van 29 november 2018, Mensing, C?264/17, EU:C:2018:968, punten 22 en 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Wat de algemene opzet van de btw-richtlijn betreft, dient eraan te worden herinnerd dat, volgens het fundamentele beginsel van het btw-stelsel, btw verschuldigd is bij elke transactie inzake productie of distributie, onder aftrek van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast (arrest van 30 mei 2013, X, C?651/11, EU:C:2013:346, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Tevens zij opgemerkt dat de btw-richtlijn een duidelijk onderscheid maakt tussen leveringen van bouwterreinen, die aan de btw zijn onderworpen, en leveringen van onbebouwde terreinen, die van die belasting zijn vrijgesteld.

34 Krachtens artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn wordt voor de toepassing van lid 1, onder b), van dat artikel als „bouwterrein[en]” beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven, al dan niet bouwrijp gemaakte, terreinen. Bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterrein” moeten worden aangemerkt, dienen de lidstaten de doelstelling van artikel 135, lid 1, onder k), van die richtlijn in acht te nemen, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt (zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Aldus moet worden vastgesteld dat, in het licht van artikel 135, lid 1, onder k), juncto artikel 2, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn, elke levering van bouwterreinen onder bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige in beginsel aan btw moet worden onderworpen, hetzij volgens de gemeenrechtelijke regeling van artikel 73 van de btw-richtlijn, dat bepaalt dat de btw wordt berekend op basis van de tegenprestatie voor het leveren van de goederen of het verrichten van de diensten, te weten de verkoopprijs, hetzij, bij wijze van afwijking voor de lidstaten die in deze mogelijkheid hebben voorzien, volgens de belastingregeling inzake de winstmarge op grondslag van artikel 392 van die richtlijn, dat bepaalt dat de maatstaf van heffing het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs is.

36 Wat de door de btw-richtlijn beoogde doelstelling betreft, zij eraan herinnerd dat die richtlijn onder meer tot doel heeft de naleving te waarborgen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat zich ertegen verzet dat leveringen van soortgelijke goederen, die met elkaar concurreren, vanuit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld, en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld (arrest van 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punt 31).

37 De belastingregeling inzake de winstmarge heeft tot doel de naleving van dit beginsel te waarborgen aangezien deze regeling strekt tot compensatie van resterende niet-aftrekbare btw.

38 Dienaangaande blijkt uit de toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag [COM(73) 950 def.] dat een verlaagde maatstaf van heffing kan worden toegepast wanneer een goed waarover reeds op definitieve basis btw is geheven (bijvoorbeeld een woning, die „verbruikt” is omdat zij voor het eerst in gebruik is genomen), later opnieuw in het „handelsverkeer” wordt opgenomen en dus opnieuw aan de btw wordt onderworpen. Voormelde toelichting stelt dat, in dit geval, „[d]aar het belasten van het opnieuw verhandelen van het gebouw voor de handel in onroerende goederen tot een zware belastingdruk zou leiden, moest worden afgeweken van de algemene beginselen van heffing. [...] [D]e lidstaten] [kunnen] dan ook de grondslag van de belasting over de [btw] vaststellen op het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs.”

39 Een belasting van de totale verkoopprijs na afloop van het eerste eindverbruik zou immers tot gevolg hebben dat, wanneer geen aftrek mogelijk is, niet alleen een prijs die reeds door de definitieve btw is bezwaard maar ook het bedrag van die btw in de grondslag zou worden opgenomen. Dit zou ertoe leiden dat de definitieve btw-last voor het gehele economische circuit met name afhangt van het aantal opeenvolgende eindverbruiken en de op het moment daarvan betaalde prijzen. De onderwerping aan de btw over de winstmarge maakt het daarentegen mogelijk deze resterende btw te verlichten en de fiscale neutraliteit te herstellen.

40 Met de toepassing van deze belastingregeling op transacties die na een eerste eindverbruik plaatsvinden, kan dus worden gewaarborgd dat de last op het tweede eindverbruik onder dezelfde voorwaarden wordt vastgesteld als de last op het eerste verbruik. Dit waarborgt de goede werking van de btw aangezien de regeling van toepassing is op goederen die het voorwerp kunnen zijn van verschillende eindverbruiken die de keten van de aftrek onderbreken.

41 Het Hof heeft zich reeds uitgesproken over een soortgelijke regeling als die van het hoofdgeding, te weten de winstmargeregeling op het gebied van gebruikte goederen. Het Hof heeft geoordeeld dat het belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van een gebruikt goed terwijl de prijs waartegen deze dit goed heeft aangekocht een btw-bedrag omvat dat als voorbelasting is betaald door een persoon die onder een van de categorieën valt van artikel 314, onder a) tot en met d), van de btw-richtlijn en dat noch door deze persoon, noch door de belastingplichtige wederverkoper kon worden afgetrokken, leidt tot een dubbele belasting (arrest van 3 maart 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, punt 48).

42 In dit verband moet worden benadrukt dat de aankoop van bouwterreinen door een belastingplichtige met het oog op wederverkoop niet noodzakelijkerwijs aan de btw is onderworpen.

43 Indien artikel 392 van de btw-richtlijn zo zou worden uitgelegd dat de belastingregeling inzake de winstmarge enkel van toepassing is op leveringen van bouwterreinen waarvan de verwerving aan de btw onderworpen is geweest zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, en de toepassing van die regeling dus wordt uitgesloten wanneer over die verwerving geen btw is geheven, ingeval die terreinen opnieuw in een economisch proces worden opgenomen met het oog op een tweede verbruik, zou dat ertoe leiden dat leveringen van soortgelijke goederen, die met elkaar concurreren, alsook de marktdeelnemers die deze leveringen verrichten, vanuit btw-oogpunt verschillend worden behandeld.

44 Afgezien van het in het vorige punt genoemde geval rechtvaardigt de in de punten 36 tot en met 42 van het onderhavige arrest uiteengezette contextuele en teleologische uitlegging daarentegen niet dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn voorziene afwijking wordt toegepast op handelingen die betrekking hebben op de levering van terreinen waarvan de verkrijging niet aan die belasting was onderworpen. Dit is het geval bij de aankoop van een bouwterrein waarvan de oorspronkelijke verkoper een particulier is die zich ertoe beperkt zijn privévermogen te beheren, zonder dat deze overdracht plaatsvindt in het kader van de uitoefening van enige economische activiteit, of bij de verwerving van een onbebouwd terrein, dat volgens artikel 135, lid 1, onder k), van de btw-richtlijn volledig van btw is vrijgesteld.

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 77 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bestaat er in dit laatste geval geen gevaar van dubbele belastingheffing bij de wederverkoop van dergelijke terreinen, zelfs niet wanneer deze ondertussen als bouwterrein „belastbaar” zijn geworden. Aangezien onbebouwde terreinen zijn vrijgesteld van btw, kan er evenmin sprake zijn van „eindverbruik” ervan in de zin van de btw-richtlijn, zodat de kwestie van het „opnieuw in het handelsverkeer brengen” niet aan de orde is. In die twee gevallen doet zich dus niet de situatie voor waarin btw „nog aanwezig is” in een dergelijk goed als gevolg van een eventuele eerdere belastingheffing.

46 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingregeling inzake de winstmarge kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen zowel wanneer de verwerving ervan aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer de verwerving ervan niet aan btw onderworpen was terwijl de prijs waartegen de belastingplichtige wederverkoper die goederen heeft verworven een btw-bedrag omvat dat reeds door de oorspronkelijke verkoper is betaald. Afgezien van dit geval is deze bepaling echter niet van toepassing op de levering van bouwterreinen waarvan de oorspronkelijke verkrijging niet aan btw was onderworpen, hetzij omdat zij buiten de werkingssfeer ervan viel, hetzij omdat zij daarvan was vrijgesteld.

Tweede vraag

47 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het uitsluit dat de belastingregeling inzake de winstmarge wordt toegepast op de levering van bouwterreinen wanneer deze onbebouwd verworven terreinen pas tussen de aankoop en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige bouwterreinen zijn geworden en aan deze terreinen in voornoemde periode wijzigingen zijn aangebracht met betrekking tot hun kenmerken, zoals een opsplitsing in kavels of de uitvoering van werkzaamheden voor de aansluiting op voorzieningen zoals met name gas of elektriciteit.

48 Wat in de eerste plaats de vraag inzake de onbebouwd verworven terreinen betreft, moet worden opgemerkt dat het, zoals blijkt uit punt 31 van het onderhavige arrest, bij artikel 392 van deze richtlijn gaat om een afwijking van het algemene beginsel van de btw-richtlijn dat de btw in principe moet worden geheven over de tussen partijen overeengekomen prijs, zodat deze bepaling strikt moet worden uitgelegd, zonder dat zij daardoor evenwel mag worden uitgehold.

49 Bovendien moet worden benadrukt dat volgens artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn als „bouwterrein” worden beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.

50 Zoals blijkt uit de in punt 34 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, beperkt de btw-richtlijn evenwel de beoordelingsmarge van de lidstaten wat de

draagwijdte van het begrip „bouwterrein” betreft. Zij dienen bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterreinen” moeten worden aangemerkt, de doelstelling in acht te nemen van artikel 135, lid 1, onder k), van die richtlijn, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn van btw vrijstelt.

51 De beoordelingsmarge van de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein” wordt eveneens beperkt door de draagwijdte van het begrip „gebouw”, dat door de Uniewetgever in artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn zeer ruim is omschreven als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”.

52 Uit al deze bepalingen volgt dat, gelet op het feit dat het begrip „bouwterrein” zowel niet bouwrijp als wel bouwrijp gemaakte terreinen omvat, het beslissende criterium voor het onderscheid tussen een bouwterrein en een onbebouwd terrein de vraag is of het betrokken terrein op het tijdstip van de transactie als ondergrond voor een opstal bestemd is.

53 Uit artikel 392 van de btw-richtlijn volgt echter dat de afwijkende regeling inzake de winstmargebelasting enkel van toepassing is op bouwterreinen die worden gekocht met het oog op wederverkoop en die door de lidstaten zijn omschreven als terreinen bestemd als ondergrond voor een opstal. Daarentegen is de wederverkoop van onbebouwd verworven terreinen, die dus niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn en die in beginsel van de btw zijn vrijgesteld, van de werkingssfeer van die bepaling uitgesloten.

54 Verder dient te worden gepreciseerd dat, om de naleving van het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen, het noodzakelijk is dat alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn als ondergrond voor een opstal en, bijgevolg, om te worden bebouwd, onder de nationale definitie van het begrip „bouwterrein” vallen (zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punt 31).

55 In casu staat het aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met de nationale wettelijke definities en alle omstandigheden waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen hebben plaatsgevonden, te bepalen of de door Icade Promotion verworven terreinen onder het begrip „bouwterrein” vallen, dan wel of het daarentegen gaat om onbebouwde terreinen die, aangezien zij van btw zijn vrijgesteld, niet binnen de werkingssfeer van artikel 392 van de btw-richtlijn vallen.

56 Wat in de tweede plaats de vraag betreft of dit artikel uitsluit dat de belastingregeling inzake de winstmarge wordt toegepast op een levering van bouwterreinen wanneer aan deze terreinen, tussen het tijdstip van aankoop en het tijdstip van wederverkoop ervan door de belastingplichtige, wijzigingen zijn aangebracht met betrekking tot hun kenmerken, zoals een opsplitsing in kavels of de uitvoering van werkzaamheden voor de aansluiting op verschillende voorzieningen, moet worden opgemerkt dat uitvoeringsverordening nr. 282/2011 inderdaad als „onroerend goed” kwalificeert „ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is”, zoals „de bouw van blijvende structuren op een terrein, alsook bouw- en sloopwerkzaamheden verricht aan blijvende structuren zoals gas-, water- en rioolleidingen en dergelijke”.

57 Evenwel is het feit dat dergelijke voorzieningen „onroerende goederen” in de zin van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 zijn, niet van invloed op de kwalificatie van een aldus bouwrijp gemaakt terrein als „bouwterrein”. Artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn bepaalt immers duidelijk dat ook bouwrijp gemaakte terreinen onder het begrip „bouwterrein” vallen voor zover zij door de lidstaten als zodanig worden omschreven. Met andere woorden, het bouwrijp maken van terreinen, zoals de aansluiting op het elektriciteits-, gas- en waternet, kan niet tot gevolg hebben dat hun juridische kwalificatie wordt gewijzigd tot „gebouw”, als constructie die vast met de grond

verbonden is, met name door middel van funderingen.

58 Bovendien definieert artikel 12, lid 2, van de btw-richtlijn een gebouw weliswaar zeer ruim als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden”, maar dit neemt niet weg dat deze bepaling verwijst naar artikel 12, lid 1, onder a), van deze richtlijn, dat verwijst naar „de levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen vóór de eerste ingebruikneming”. Derhalve kan niet worden geconcludeerd dat de resultaten van eenvoudige werkzaamheden voor de aansluiting op netwerken onder het begrip „gebouw” kunnen vallen.

59 Hoewel uit de punten 32 en 33 van het arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869), in wezen volgt dat een gebouw dat het voorwerp is geweest van een verbouwing of moderniseringswerkzaamheden, aan de gemeenrechtelijke btw-regeling moet worden onderworpen wanneer deze handelingen een toegevoegde waarde hebben opgeleverd, zoals bij de oorspronkelijke oprichting ervan, kan deze rechtspraak echter niet naar analogie worden toegepast op het hoofdgeding. In de zaak die tot dat arrest heeft geleid, was de vraag of de moderniseringswerkzaamheden een toegevoegde waarde hadden gecreëerd immers bepalend voor de vraag of de levering van het betrokken gebouw al dan niet aan btw was onderworpen. In het hoofdgeding gaat het daarentegen niet om de onderwerping van de levering van de terreinen aan de btw, maar om de toepasselijkheid van een uitzonderingsbepaling die voorziet in een afgezwakte belastingregeling.

60 Hoewel artikel 392 van de btw-richtlijn verwijst naar de „levering van bouwterreinen welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht”, kan niet worden geconcludeerd dat deze bewoordingen verbieden dat de belastingplichtige wederverkoper werkzaamheden verricht op de terreinen voor zover zij bij wederverkoop als bouwterrein kunnen worden aangemerkt. Een dergelijke conclusie blijkt immers noch uit de bedoelingen van de Uniewetgever met betrekking tot deze bepaling, noch uit de contextuele uitlegging ervan.

61 Wanneer een niet-bouwrijp terrein volgens de omschrijving van de betrokken lidstaat als bouwterrein wordt aangemerkt, zijn de werkzaamheden die worden verricht om er een bouwrijp terrein van te maken, dat dus bestemd blijft om te worden bebouwd, bijgevolg niet van invloed op de kwalificatie van het terrein als „bouwterrein” zolang de resultaten van die werkzaamheden niet als „gebouwen” kunnen worden aangemerkt.

62 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het uitsluit dat de belastingregeling inzake de winstmarge wordt toegepast op de levering van bouwterreinen wanneer deze onbebouwd verworven terreinen pas bouwterreinen zijn geworden tussen de aankoop en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige, maar niet uitsluit dat deze regeling wordt toegepast op de levering van bouwterreinen wanneer aan deze terreinen, tussen de aankoop en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige, wijzigingen zijn aangebracht met betrekking tot hun kenmerken, zoals een opsplitsing in kavels of de uitvoering van werkzaamheden voor de aansluiting op voorzieningen zoals met name gas of elektriciteit.

Kosten

63 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 392 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de belastingregeling inzake de winstmarge kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen zowel wanneer de verwerving ervan aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer bij de verwerving geen btw verschuldigd was terwijl de prijs waartegen de belastingplichtige wederverkoper die goederen heeft verworven een btw-bedrag omvat dat door de oorspronkelijke verkoper als voorbelasting is betaald. Buiten dat geval is deze bepaling echter niet van toepassing op de levering van bouwterreinen waarvan de oorspronkelijke verkrijging niet aan btw was onderworpen, hetzij omdat zij buiten de werkingssfeer ervan viel, hetzij omdat zij daarvan was vrijgesteld.**

2) **Artikel 392 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het uitsluit dat de belastingregeling inzake de winstmarge wordt toegepast op de levering van bouwterreinen wanneer deze onbebouwd verworven terreinen pas bouwterreinen zijn geworden tussen de aankoop en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige, maar niet uitsluit dat deze regeling wordt toegepast op de levering van bouwterreinen wanneer aan deze terreinen, tussen de aankoop en de wederverkoop ervan door de belastingplichtige, wijzigingen zijn aangebracht met betrekking tot hun kenmerken, zoals een opsplitsing in kavels of de uitvoering van werkzaamheden voor de aansluiting op voorzieningen zoals met name gas of elektriciteit.**

ondertekeningen

* Procestaal: Frans.