

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

11 januari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Bijlage IV – Punt 2 – Tijdelijke bepalingen voor bepaalde arbeidsintensieve diensten – Verlaagd btw-tarief voor renovatie- en hersteldiensten van particuliere woningen – Begrip „particuliere woningen””

In zaak C-433/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) bij beslissing van 8 juni 2022, ingekomen bij het Hof op 30 juni 2022, in de procedure

Autoridade Tributária e Aduaneira

tegen

HPA – Construções SA,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe, president van de Derde kamer, waarnemend voor de president van de Achtste kamer (rapporteur), M. Safjan en M. Gavalec, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door P. Barros da Costa, C. Bento en A. Rodrigues als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Björkland en I. Melo Sampaio als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van punt 2 van bijlage IV bij 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 de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens, Portugal; hierna: „belastingdienst”) en HPA – Construções SA (hierna: „HPA”) over het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat van toepassing is op de door deze vennootschap aan bepaalde gebouwen verrichte hersteldiensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De btw-richtlijn bevat een titel VIII, met als opschrift „Tarieven”. In hoofdstuk 2 daarvan, met als opschrift „Structuur en hoogte van de tarieven”, zijn onder meer de artikelen 96 en 98 opgenomen.

4 Artikel 96 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

5 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

6 Titel VIII van de btw-richtlijn bevat een hoofdstuk 3, met als opschrift „Tijdelijke bepalingen voor bepaalde arbeidsintensieve diensten”, waarin onder meer de artikelen 106 en 107 zijn opgenomen. Na de feiten van het hoofdgeding zijn hoofdstuk 3 van titel VIII en bijlage IV bij deze richtlijn ingetrokken bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van de btw-richtlijn wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB 2009, L 116, blz. 18).

7 Artikel 106 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen door de Raad [van de Europese Unie] op voorstel van de [Europese] Commissie met eenparigheid van stemmen worden gemachtigd om uiterlijk tot en met 31 december 2010 de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven toe te passen op de in bijlage IV genoemde diensten.

De verlaagde tarieven mogen worden toegepast op diensten behorende tot ten hoogste twee van de in bijlage IV genoemde categorieën.

In uitzonderlijke gevallen mag het een lidstaat worden toegestaan het verlaagde tarief toe te passen op diensten behorende tot drie van de bovenbedoelde categorieën.”

8 Artikel 107 van deze richtlijn luidt:

„De in artikel 106 bedoelde diensten moeten de volgende voorwaarden vervullen:

a) arbeidsintensief zijn;

b) grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers worden verricht;

[...]"

9 Bijlage IV bij de btw-richtlijn bevat de lijst van de in artikel 106 van deze richtlijn bedoelde diensten. Punt 2 van deze bijlage luidt:

„renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten”.

Portugees recht

10 Artikel 18, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de btw), in de versie die van toepassing is op het hoofdging (hierna: „btw-wetboek”), bepaalt:

„De volgende belastingtarieven zijn van toepassing:

a) Ter zake van invoer, goederenleveringen en diensten die zijn vermeld in lijst I in de bijlage bij deze wet, bedraagt het belastingtarief 5 %.

[...]

c) Voor de overige invoer, goederenleveringen en diensten bedraagt het tarief 21 %.”

11 Punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek bepaalt:

„Overeenkomsten tot aanneming van werk met het oog op verbetering, verbouwing, renovatie, restauratie, herstel en onderhoud van gebouwen en autonome delen van gebouwen voor bewoning, met uitzondering van diensten op het gebied van schoonmaak, groenonderhoud en werkzaamheden voor onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk bestaan uit zwembaden, sauna’s, tennisbanen, golf- of minigolfbanen en soortgelijke voorzieningen.

Het verlaagde tarief is niet van toepassing op geïncorporeerde materialen, tenzij de waarde ervan niet meer dan 20 % van de totale waarde van de verleende dienst bedraagt.”

12 Voor de uitlegging van de in dit punt van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek gebruikte uitdrukking „gebouwen of autonome delen daarvan die worden gebruikt voor bewoning” heeft de belastingdienst met name bij circulaire nr. 30025 van 7 augustus 2000 richtsnoeren vastgesteld. Volgens deze circulaire wordt een gebouw geacht te worden gebruikt voor bewoning als „het bij de aanvang van de werkzaamheden en na de uitvoering van die werkzaamheden verder daadwerkelijk als particuliere woning wordt gebruikt.”

Hoofdging en prejudiciële vraag

13 HPA is een handelsvennootschap die onder meer het verrichten van diensten op het gebied van civiele bouw en werkzaamheden in het kader van overeenkomsten tot aanneming van werk tot doel heeft. In 2007 heeft deze vennootschap vijf overeenkomsten tot aanneming van werk voor de verbouwing van stedelijke gebouwen gesloten met drie handelsvennootschappen, die eigenaar waren van de gebouwen waarop de werkzaamheden uit deze overeenkomsten betrekking hadden.

14 Op de facturen voor de in het kader van deze overeenkomsten verrichte renovatie- en hersteldiensten heeft HPA een verlaagd btw-tarief van 5 % toegepast overeenkomstig punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek.

15 Op 19 januari 2011 heeft de Direção de Finanças de Lisboa (directie financiën Lissabon, Portugal) bij HPA een belastingcontrole over 2007 uitgevoerd. Bij deze controle werd nagegaan of aan de voorwaarden voor de toepassing van dit verlaagde tarief was voldaan, met name of de verleende diensten betrekking hadden op gebouwen die voor bewoning werden gebruikt.

16 Naar aanleiding van deze controle heeft de Serviço de Finanças de Sintra-1 (belastingkantoor Sintra-1, Portugal), die van mening was dat HPA niet in aanmerking kwam voor het verlaagde tarief, deze vennootschap op 10 mei 2011 een naheffingsaanslag gezonden waarbij een aanvullend te betalen btw-bedrag van 374 750,77 EUR werd vastgesteld.

17 HPA heeft tegen deze naheffingsaanslag beroep ingesteld bij de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (bestuurs- en belastingrechter Sintra, Portugal). Bij vonnis van 26 juni 2020 heeft deze rechter het beroep van deze vennootschap toegewezen en de naheffingsaanslag nietig verklaard. De belastingdienst heeft tegen dit vonnis hoger beroep ingesteld bij de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal), de verwijzende rechter.

18 Voor deze rechter heeft de belastingdienst aangevoerd dat punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek, zoals uitgelegd in circulaire nr. 30025 van 7 augustus 2000, uitsluitend van toepassing is op renovatiediensten voor gebouwen die zowel vóór als na de verrichting van deze diensten daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt. Het verlaagde btw-tarief van punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek is volgens de belastingdienst dus niet van toepassing op renovatiediensten betreffende gebouwen die, net als de gebouwen waarop de vijf in punt 13 van het onderhavige arrest bedoelde overeenkomsten tot aanneming van werk betrekking hebben, uitsluitend voor bewoning „bestemd” zijn, in die zin dat zij daartoe zijn goedgekeurd, maar op het tijdstip van de verrichting van deze diensten niet daadwerkelijk worden bewoond.

19 Aangezien punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn in Portugees recht heeft omgezet, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk het Hof om uitlegging van laatstgenoemde bepaling te verzoeken. Volgens deze rechter moet met name worden verduidelijkt onder welke voorwaarden renovatiediensten in aanmerking kunnen komen voor het verlaagde tarief dat van toepassing is op de in die bepaling van de btw-richtlijn genoemde activiteiten betreffende „renovatie en herstel van particuliere woningen”.

20 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat het Hof in het arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), heeft geoordeeld dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn naar twee onderscheiden activiteiten verwijst, namelijk renovatie en herstel, en voorts van toepassing is op particuliere woningen, met andere woorden gebouwen die voor particuliere bewoning bestemd zijn en die niet worden gebruikt voor commerciële doeleinden of diensten of voor tijdelijke bewoning, zoals hotels. Het Hof heeft zich echter niet uitgesproken over de uitlegging van het begrip „particuliere woningen”.

21 Tegen deze achtergrond heeft de Supremo Tribunal Administrativo de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzet punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn zich tegen een nationaalrechtelijke bepaling op grond waarvan het verlaagde btw-tarief enkel mag worden toegepast op werkzaamheden die in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk worden verricht met het oog op renovatie en herstel van particuliere woningen die bewoond zijn op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

22 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in de toepassing van een verlaagd btw-tarief op herstel- en renovatiediensten aan particuliere woningen, op voorwaarde dat deze woningen op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden, daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt.

23 Tot de intrekking ervan bij richtlijn 2009/47 stond punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 106 van deze richtlijn, de lidstaten toe een verlaagd btw-tarief toe te passen op diensten die verband houden met „renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten”.

24 Bij gebreke van een verwijzing naar het recht van de lidstaten en van een relevante definitie in de btw-richtlijn, moeten de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV bij deze richtlijn uniform worden uitgelegd, los van de kwalificaties die de lidstaten eraan geven, overeenkomstig hun gebruikelijke betekenis in de omgangstaal, rekening houdend met de context waarin zij worden gebruikt en de doelstellingen die worden beoogd met de regeling waarvan zij deel uitmaken (arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Wat in de eerste plaats de gebruikelijke betekenis van de in deze bepaling gebruikte bewoordingen en in het bijzonder van de uitdrukking „particuliere woningen” betreft, moet worden opgemerkt dat de term „woningen” in het algemeen doelt op een voor bewoning bestemd onroerend of roerend goed of een deel daarvan, dat dus dient als verblijfplaats voor een of meer personen. Bovendien maakt het bijvoeglijk naamwoord „particulier” het mogelijk een onderscheid te maken met niet-particuliere woningen, zoals dienstwoningen of hotels (arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punt 34).

26 Hieruit volgt dat de in punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn bedoelde renovatie- en hersteldiensten betrekking moeten hebben op goederen die worden gebruikt voor particuliere woondoeleinden, terwijl de diensten die betrekking hebben op goederen die voor andere doeleinden worden gebruikt, zoals commerciële doeleinden, niet onder die bepaling vallen (arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punt 35).

27 Voor zover de in punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn bedoelde diensten overeenkomstig de in de punten 25 en 26 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak betrekking hebben op goederen die als verblijfplaats voor een of meer personen dienen en voor particuliere woondoeleinden worden gebruikt, blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling dat zij ziet op een daadwerkelijke bestemming voor bewoning van deze goederen. Zowel het begrip „verblijfplaats” als het vereiste van gebruik van een goed verwijst naar het daadwerkelijke gebruik ervan.

28 Gelet op de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn moet dus worden geoordeeld dat een gebouw dat weliswaar voor woondoeleinden vergund is, maar niet daadwerkelijk voor bewoning wordt gebruikt op het tijdstip waarop de betrokken renovatie- of hersteldiensten worden verricht, niet binnen de werkingssfeer van deze bepaling valt. Voorts zijn renovatie- of hersteldiensten die betrekking hebben op goederen die op het tijdstip van verrichting van deze diensten door de eigenaar voor commerciële of investeringsdoeleinden worden gebruikt, van de werkingssfeer van deze bepaling uitgesloten.

29 In de tweede plaats biedt de context van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn steun voor de uitlegging dat het verlaagde btw-tarief uitsluitend van toepassing is op renovatie- en hersteldiensten die betrekking hebben op goederen die daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt.

30 Ten eerste vormt deze bepaling, doordat zij de toepassing van een verlaagd btw-tarief toestaat, een afwijking van het beginsel van de toepassing van het normale tarief en moet zij derhalve strikt worden uitgelegd (zie in die zin arresten van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25, en 5 mei 2022, DSR, – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punt 40).

31 Ten tweede blijkt uit de gezamenlijke lezing van de artikelen 106 en 107 van de btw-richtlijn dat, om in aanmerking te komen voor een verlaagd btw-tarief, de in punt 2 van bijlage IV bij deze richtlijn genoemde diensten grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers moeten worden verricht. Een renovatie- of hersteldienst die wordt verricht ten behoeve van een vennootschap of een natuurlijke persoon die eigenaar is van een woning die voor bewoning bestemd is, zonder dat deze woning daadwerkelijk voor die doeleinden wordt gebruikt, kan niet worden geacht te zijn verricht ten behoeve van een eindverbruiker, net zomin als een renovatiedienst die is verleend aan een vennootschap of een natuurlijke persoon die in het kader van zijn beroepsactiviteit een goed voor commerciële doeleinden en niet voor bewoning gebruikt.

32 In de derde plaats, zoals blijkt uit de punten 31 tot en met 33 van de conclusie van de advocaat-generaal, is de uitlegging van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn, volgens welke alleen renovatie- en hersteldiensten die betrekking hebben op goederen die ten tijde van de verrichting van de werkzaamheden daadwerkelijk zijn bewoond, binnen de werkingssfeer van deze bepaling vallen, in overeenstemming met de doelstellingen die worden nagestreefd met de vaststelling van een verlaagd tarief, dat ertoe strekt de consument te bevoordelen.

33 Voor een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting, maakt het immers geen verschil of de renovatie- of hersteldiensten tegen het normale tarief dan wel tegen het verlaagde tarief worden belast, aangezien hij hoe dan ook door de uitoefening van zijn recht op btw-aftrek wordt bevrijd van de belasting over deze diensten. De toepassing van een verlaagd tarief op deze diensten begunstigt daarentegen de eindverbruiker die het gebouw waarop de werkzaamheden betrekking hebben, daadwerkelijk bewoont en geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

34 Deze consument kan dus, dankzij de toepassing van dit verlaagde tarief, profiteren van renovatie- en hersteldiensten voor de woning die hij daadwerkelijk voor bewoning gebruikt, tegen een lagere prijs dan wanneer deze diensten tegen het normale tarief zouden worden belast. Doorslaggevend voor de beoordeling of de consument door de toepassing van het verlaagde btw-tarief kan worden bevoordeeld, is het feit dat dit goed op het tijdstip waarop de kosten worden gemaakt, door hem daadwerkelijk als woning wordt gebruikt.

35 In de vierde plaats en ten slotte moet worden verduidelijkt dat, om te kunnen spreken van een gebouw dat daadwerkelijk wordt bewoond, het niet noodzakelijk is dat het tijdens de uitvoering van de werkzaamheden wordt gebruikt door de personen die er al dan niet permanent verblijven. Het feit dat het goed slechts gedurende enkele perioden van het jaar wordt gebruikt, betekent niet dat het niet daadwerkelijk voor bewoning bestemd is. Voorts betekent het feit dat een particuliere woning gedurende een bepaalde periode niet bewoond is, niet dat het geen particuliere woning is.

36 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in de toepassing van een verlaagd btw-tarief op herstel-

en renovatiediensten aan particuliere woningen, op voorwaarde dat de betrokken woningen op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden, daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt.

Kosten

37 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

Punt 2 van bijlage IV bij 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

het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die voorziet in de toepassing van een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op herstel- en renovatiediensten aan particuliere woningen, op voorwaarde dat de betrokken woningen op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden, daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt.

ondertekeningen

* Procestaal: Portugees.