

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 7 september 2023 (1)

Zaak C-433/22

Autoridade Tributária e Aduaneira

tegen

HPA – Construções SA

[verzoek van de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Tijdelijke mogelijkheid van een verlaagd belastingtarief voor arbeidsintensieve diensten – Verlaagd belastingtarief voor de renovatie van particuliere woningen – Begrip ‚particuliere woning‘ – Beperkingen van een selectief verlaagd belastingtarief – Beginsel van democratie en beoordelingsvrijheid van de wetgever – Beginsel van fiscale neutraliteit”

I. Inleiding

1. Deze procedure toont opnieuw aan hoe vatbaar verlaagde belastingtarieven in de btw-wetgeving zijn voor het ontstaan van geschillen. Portugal belast arbeidsintensieve diensten aan gebouwen tegen een verlaagd tarief. Het moet echter gaan om renovatie, restauratie, reparatie en onderhoud van *onroerend goed dat wordt gebruikt voor bewoning*. Een dergelijk verlaagd belastingtarief was volgens de Uniewetgeving in het litigieuze jaar 2007 slechts voor een beperkte periode mogelijk (tot 31 december 2010) en heeft al geleid tot twee verwijzingsprocedures bij het Hof.

2. Het Hof moest over dezelfde Portugese bepaling reeds op 5 mei 2022 in zaak C-218/21 beslissen of ze ook betrekking heeft op de reparatie van een lift in een gebouw dat niet uitsluitend voor bewoning wordt gebruikt. Hoewel het Hof dit bevestigde, benadrukte het in de rechtsoverwegingen dat in het geval van renovatie- en hersteldiensten voor gemeenschappelijke voorzieningen in gebouwen voor gemengd gebruik een „pro-rataverdeling” nodig was.(2)

3. In casu is daarentegen de vraag of het voor een onroerend goed dat „voor bewoning wordt gebruikt” voldoende is dat in het kadaster staat vermeld dat het alleen voor bewoning mag worden gebruikt, of dat het op het moment van renovatie daadwerkelijk voor dat doel moet worden

gebruikt. Dit laatste zou voorkomen dat investeerders die geen recht hebben op aftrek van voorbelasting, oude huizen van tevoren renoveren tegen het verlaagde belastingtarief en ze pas later verkopen (vooral nadat de beperkte termijn van het verlaagde belastingtarief is verstreken) als woningen of zelfs als speculatief onroerend goed. In wezen gaat het om de bevoegdheid van de lidstaten om selectief te voorzien in een verlaagd belastingtarief zonder het neutraliteitsbeginsel in gevaar te brengen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. Artikel 96 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)(3) bepaalt:

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

5. Artikelen 98, leden 1 en 2, van de btw-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. Op het in het hoofdgeding relevante tijdstip bevatte titel VIII van de btw-richtlijn een hoofdstuk 3 („Tijdelijke bepalingen voor bepaalde arbeidsintensieve diensten”). Dit hoofdstuk bevatte onder andere de artikelen 106 en 107 van deze richtlijn. Artikel 106 van de btw-richtlijn luidde:

„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 kan een lidstaat ook worden gemachtigd het verlaagde tarief toe te passen op diensten die onder drie van de bovengenoemde categorieën vallen.”

7. Artikel 107 van deze richtlijn bepaalde:

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

- a) arbeidsintensief zijn;
- b) grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers worden verricht;
- c) hoofdzakelijk lokaal zijn en niet tot verstoring van de mededinging leiden.

Voorts moet er een nauw verband bestaan tussen de prijsverlaging als gevolg van de tariefverlaging en de te verwachten toename van de vraag en de werkgelegenheid. De toepassing van een verlaagd belastingtarief mag de goede werking van de interne markt niet in gevaar brengen.”

8. Bijlage IV bij de btw-richtlijn bevatte de lijst van diensten overeenkomstig artikel 106 van deze richtlijn. Punt 2 van deze bijlage luidde(4):

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

B. Portugees recht

9. Portugal heeft de btw-richtlijn omgezet door middel van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (btw-wetboek).

10. Artikel 18, lid 1, van het btw-wetboek, in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding, bepaalde:

„De volgende belastingtarieven zijn van toepassing:

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

11. In punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek was het volgende bepaald:

„Overeenkomsten tot aanneming van werk met het oog op verbetering, verbouwing, renovatie, restauratie, herstel en onderhoud van gebouwen en zelfstandige delen van gebouwen voor bewoning, met uitzondering van diensten op het gebied van schoonmaak, groenonderhoud en aanneming van werken 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 de geïncorporeerde materialen, tenzij de waarde ervan niet meer dan 20 % van de totale waarde van de geleverde dienst bedraagt.”

12. Met betrekking tot de uitdrukking „gebouwen of autonome delen daarvan [die toegewezen/aangewend zijn] voor bewoning” in punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek heeft de belasting- en douanediens administratieve voorschriften uitgevaardigd, waaronder circulaire nr. 30025 van 7 augustus 2000 die, voor zover relevant voor de onderhavige zaak, het volgende bepaalt:

„2. Gebouwen

Deze bepaling bestrijkt alleen de diensten die worden verricht in een gebouw of een deel daarvan dat, aangezien het niet voor andere doeleinden vergund is, voor bewoning wordt aangewend.

Onder ‚gebouw of deel daarvan voor bewoning’ wordt verstaan een gebouw of deel daarvan, dat bij de aanvang van de werkzaamheden voor bewoning wordt gebruikt en dat na de uitvoering van die werkzaamheden verder daadwerkelijk als particuliere woning wordt gebruikt.”

III. Feiten en prejudiciële procedure

13. De handelsvennootschap HPA – Construções, SA (hierna: „HPA”) is een naamloze vennootschap met als doelstelling „het verrichten van diensten op het gebied van bouw, handel,

werkzaamheden in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk, aan- en verkoop van onroerend goed en handel in bouwmaterialen”.

14. In 2007 heeft HPA in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk renovatiewerkzaamheden uitgevoerd in gebouwen in Lissabon. Uit de afschriften uit het kadaster blijkt dat de percelen eerder (2004, 2005) respectievelijk later (2008) zijn verworven door meerdere handelsvennootschappen (waaronder de handelsvennootschap ,Paço – Investimentos Imobiliários, SA, de handelsvennootschap Brown House – Empreendimentos Imobiliários, SA, en de handelsvennootschap Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.) en dat de gebouwen voor het overgrote deel bestemd zijn voor bewoning.

15. Op de renovatiediensten heeft HPA 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij de CIVA, de btw bij de vermelde handelsvennootschappen in rekening gebracht en de btw als voorbelasting afgetrokken. Op 19 januari 2011 hebben de Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (belastinginspectie van de directie financiën van Lissabon, Portugal) jegens HPA een externe controleprocedure voor boekjaar 2007 ingeleid. Op 10 mei 2011 heeft de Serviço de Finanças de Sintra-1 (belastingkantoor Sintra-1, Portugal) naheffingsaanslagen voor de btw over 2007 vastgesteld.

16. De naheffing was gebaseerd op de toepassing van het normale belastingtarief van 21 % in plaats van het verlaagde belastingtarief van 5 %. HPA is niet in staat geweest te bewijzen dat de overeenkomsten voor de werkzaamheden betrekking hadden op gebouwen die daadwerkelijk werden gebruikt voor bewoning, waarvoor zij de bewijslast droeg overeenkomstig artikel 74 van de algemene belastingwet.

17. HPA heeft beroep tegen de naheffingsaanslag 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 in rechte toegewezen en de naheffingsaanslagen nietig verklaard, aangezien gebouwen die bestemd of aangewend zijn voor bewoning als bedoeld in punt 2.24 alle gebouwen zijn die voor woongebruik vergund zijn en niet alleen die welke daadwerkelijk bewoond zijn. De belasting- en douanediens heeft hiertegen hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechter.

18. De Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende vraag gesteld:

„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?”

19. In de procedure bij het Hof hebben alleen Portugal en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof geen mondelinge behandeling gehouden.

IV. Juridische beoordeling

A. Prejudiciële vraag en verloop van het onderzoek

20. De verwijzende rechter vraagt of het toenmalige artikel 106 van de btw-richtlijn, in samenhang met bijlage IV, punt 2, het mogelijk maakte om in Portugal het verlaagde btw-tarief

alleen toe te passen op renovatie- en hersteldiensten van particuliere woningen die bewoond zijn op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden. Met andere woorden, de vraag rijst of een lidstaat dit verlaagde tarief mag uitsluiten indien het gebouw nog niet of niet meer voor bewoning wordt gebruikt op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, maar is opgeknapt, bijvoorbeeld met het oog op een latere doorverkoop, en het gebruik voor bewoning mogelijk pas op een later tijdstip plaatsvindt, bijvoorbeeld door de koper.

21. Dit vereist een uitlegging van het begrip renovatie en herstel van „particuliere woningen” dat in het Unierecht wordt gebruikt in punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn (zie hierna onder B). Mocht dit begrip alle gebouwen omvatten die op een bepaald moment in de toekomst als woning kunnen worden gebruikt, zou de selectieve toepassing van het verlaagde belastingtarief voor het opknappen van woningen die op dat moment ook als woning worden gebruikt, ontoelaatbaar kunnen zijn (zie hierna onder C). Voor deze beoordeling moeten de vereisten van het Unierecht voor de lidstaten bij de invoering van een selectief belastingtarief nader worden bekeken (zie hierna onder D).

B. Uitlegging van het begrip „particuliere woning”

22. Op grond van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 106 daarvan, mochten de lidstaten een verlaagd btw-tarief toepassen op diensten in verband met „renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten”.

23. 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.(5)

24. Volgens het Hof blijkt in dit verband uit de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV dat twee onderscheiden activiteiten onder deze bepaling vallen, te weten renovatie en herstel, en voorts dat deze activiteiten betrekking moeten hebben op particuliere woningen.(6) Volgens de prejudiciële vraag moet hier alleen het laatste aspect worden verduidelijkt.

25. Het Hof heeft reeds opgemerkt dat de term „woningen” in het algemeen doelt op een voor bewoning bestemd onroerend 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(7) of hotels.(8) Ook vakantieverblijven die voor een korte periode aan wisselende vakantiegasten ter beschikking worden gesteld, vormen daarom geen „particuliere woning”.

26. Bijgevolg moeten – zoals het Hof uitdrukkelijk heeft verklaard – de in punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn bedoelde renovatie- en hersteldiensten betrekking 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.(9) Daarom is het werkelijke gebruik van de woning ten tijde van de renovatie van belang. Leegstaande gebouwen die door een handelsvennootschap worden opgeknapt met het oog op de verkoop ervan, worden op dat moment niet gebruikt voor particuliere woondoeleinden maar voor commerciële doeleinden (in dit geval de handel in onroerend goed), zoals ook Portugal terecht aanvoert.

27. De bewoordingen en de desbetreffende rechtspraak van het Hof pleiten dus voor de stelling dat particuliere woningen alleen woningen omvatten die op het moment van renovatie

daadwerkelijk als woning worden gebruikt. Dit veronderstelt echter niet dat de woning daadwerkelijk bewoond wordt tijdens de renovatiewerkzaamheden; de woning moet op dat moment alleen als woning gebruikt worden, dat wil zeggen als verblijfplaats dienen.(10)

28. Een particuliere woning – dit lijkt over het hoofd te worden gezien door de Commissie met haar voorbeeld van een zomerwoning – wordt echter ook gebruikt als particuliere woning als de eigenaar van de woning op een andere plaats verblijft tijdens de renovatie. Een verblijf op een andere plaats betekent niet noodzakelijk dat iemands woonplaats verandert. Ook de leegstand van een particuliere woning gedurende een bepaalde periode (bijvoorbeeld als een huurwoning wordt gerenoveerd nadat de oude huurder is vertrokken en voordat een nieuwe huurder erin trekt) verandert de status ervan als particuliere woning niet.

29. Uit het in de circulaire opgenomen standpunt van de Portugese belastingdienst blijkt ook niets anders. Volgens de zienswijze van deze dienst 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. Uiteindelijk betekent dit alleen dat het als particuliere woning werd gebruikt bij het begin van de uitvoering van het werk en dat dit nog steeds het geval is na de uitvoering van het werk. Als ik de Portugese juridische situatie goed begrijp, gaat het om de afbakening ten opzichte van de niet-bevoorrechte renovatie van onroerend goed dat op dat moment geen particuliere woondoeleinden dient, maar commercieel wordt verhuurd als bijvoorbeeld vakantieverblijf, of bedoeld is als (leegstaande) kapitaalinvestering, of – zoals hier blijkbaar het geval is – na het opknappen zal worden verkocht in het kader van commerciële vastgoedhandel.

30. De noodzaak van het gebruik als particuliere woning tijdens het verrichten van de diensten wordt bevestigd als artikel 107 van de btw-richtlijn wordt betrokken bij de uitlegging. In artikel 107 van deze richtlijn wordt namelijk bepaald dat de in artikel 106 bedoelde diensten grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers worden verricht. Een handelsvennootschap die leegstaande gebouwen doet opknappen om de vervolgens opgeknapte woningen door te verkopen, is zeker niet de eindverbruiker die de auteur van de richtlijn voor ogen had. In dit opzicht is het al moeilijk om een handelsvennootschap als eindverbruiker aan te merken. De eindverbruiker is hier waarschijnlijk de eigenaar of huurder die de woning voor zijn eigen (particuliere) doeleinden gebruikt – meer precies als woonplaats. Omdat deze diensten grotendeels alleen rechtstreeks ten behoeve van eindverbruikers moeten worden verricht, kunnen renovatiediensten aan verhuurders die woonruimte verhuren ook worden opgenomen, omdat de huurder deze woningen in dat geval rechtstreeks voor particuliere bewoning gebruikt.

31. Bovendien pleit ook het doel van een verlaagd belastingtarief voor deze restrictieve uitlegging. Als men het karakter van de omzetbelasting als een algemene verbruiksbelasting serieus neemt(11), dan kan het belastingtarief steeds alleen betrekking hebben op de last die – of in het geval van een verlaging het voordeel dat – rust op de eindverbruiker die geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.(12) Dit geldt in ieder geval als de verlaging van het belastingtarief niet gekoppeld is aan subjectieve kenmerken van de dienstverrichter, maar – zoals hier het geval is – aan bepaalde handelingen die volgens de wetgever in het belang van de ontvanger van de dienst een voorkeursbehandeling verdienen.

32. Voor een ondernemer die recht heeft op aftrek van voorbelasting, maakt het niet uit of zijn handeling in een eerder stadium wordt belast tegen het normale belastingtarief of tegen het verlaagde belastingtarief, omdat de aftrek van voorbelasting hem van beide bevrijdt. Daarom zijn verlaagde belastingtarieven in wezen bedoeld om een voordeel te verschaffen aan de eindverbruiker (particuliere eigenaar), die geen recht heeft op aftrek van voorbelasting en voor wie de kosten van de genoemde dienst moeten worden verlaagd. Hetzelfde geldt voor een huurder die

de ontvanger is van een vrijgestelde dienst [verhuur van woonruimte – artikel 135, onder I), van de btw-richtlijn] waarin de dienst met verlaagd tarief (renovatiedienst) is opgenomen. Zonder aftrek van voorbelasting kan de dienstverrichter (verhuurder) dan lagere kosten (namelijk alleen het verlaagde tarief in plaats van het normale tarief) doorberekenen aan de huurder.

33. Het verlaagde belastingtarief voor „renovatie en herstel van particuliere woningen” is bedoeld om de belastingdruk te verlichten op woninggebruikers die hun particuliere woning renoveren of opknappen of de renovatie of het opknappen van hun particuliere woning financieren via de huur. Op deze manier kunnen de lidstaten een verlaagd belastingtarief gebruiken om de kosten van huisvesting die nodig is om te leven te verlagen voor zover deze betrekking hebben op renovatie- en opknapwerkzaamheden. Hierbij is echter niet doorslaggevend of het onroerend goed volgens het kadaster alleen voor bewoning kan worden gebruikt, maar of het voor dit doel wordt gebruikt of bestemd is om te worden gebruikt op het moment dat de kosten door de ontvanger van de dienst worden gemaakt. Dit doel van het verlaagde belastingtarief heeft dus ook betrekking op renovaties met het oog op later gebruik als woning door de ontvanger van de dienst (direct of indirect door middel van verhuur). De renovatie van een gebouw met het oog op een latere verkoop valt hier echter niet onder – aangezien de verkoop geen gebruik voor bewoning inhoudt.

34. Daarnaast is er het bijzondere feit dat de diensten die onder punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn vallen, krachtens artikel 106, lid 1, slechts gedurende een beperkte periode (tot en met 31 december 2010) aan een verlaagd belastingtarief onderworpen waren. Dit vereist ook een uitlegging op basis van het gebruik van het gebouw op het moment van de dienstverrichting. Anders zou het heel gemakkelijk zijn om de tijdelijke beperking te omzeilen door het opknappen van gebouwen die pas in de toekomst mogelijk voor bewoning worden gebruikt te vervroegen.

35. Het bovenstaande pleit ervoor dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het verlaagde btw-tarief enkel mag worden toegepast op diensten met het oog op renovatie en herstel van particuliere woningen die op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden ook als particuliere woningen worden gebruikt. Hiermee verzet deze bepaling zich dus niet tegen een nationale bepaling zoals punt 2.24 van lijst I in de bijlage bij het btw-wetboek, volgens welke de bedoelde diensten betrekking moeten hebben op een onroerend goed dat voor bewoning wordt gebruikt. Het verzet zich ook niet tegen de opvatting van de belastingdienst dat een gebouw moet worden geacht voor bewoning te worden gebruikt als het bij de aanvang van de werkzaamheden en na de uitvoering van die werkzaamheden verder daadwerkelijk als particuliere woning wordt gebruikt. Hiervoor hoeft de woning echter niet bewoond te zijn terwijl de werkzaamheden worden verricht.

C. Subsidiair: selectief verlaagd belastingtarief

36. Indien het Hof daarentegen van oordeel is dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn ruim moet worden uitgelegd en dat het volstaat dat het gerenoveerde onroerend goed op een bepaald ogenblik in de toekomst voor bewoning wordt gebruikt en dat een overeenkomstige vermelding in het kadaster daarvoor volstaat, rijst de vraag of Portugal hier op rechtmatige wijze een selectief verlaagd belastingtarief heeft ingevoerd. Portugal had dan immers het verlaagde belastingtarief, dat volgens het Unierecht mogelijk zou zijn voor alle onroerende goederen die als particuliere woningen kunnen worden gebruikt, beperkt tot die onroerende goederen die ook als particuliere woningen worden gebruikt op het ogenblik dat de dienst wordt verricht.

37. Wat de volgens artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn mogelijke toepassing van het verlaagde btw-tarief betreft, heeft het Hof geoordeeld dat de tekst van deze bepaling geenszins voorschrijft dat deze bepaling aldus wordt uitgelegd dat de toepassing van dit verlaagde tarief noodzakelijkerwijs alle aspecten betreft van een in bijlage III bij deze richtlijn bedoelde categorie van prestaties. Mits de lidstaten het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel

van fiscale neutraliteit eerbiedigen, kunnen zij dus een verlaagd btw-tarief toepassen op concrete en specifieke aspecten van een van de categorieën van prestaties die worden bedoeld in bijlage III bij deze richtlijn.(13) Hetzelfde geldt a fortiori voor de diensten die destijds in bijlage IV bij de btw-richtlijn waren opgenomen en die alleen na machtiging door de Raad en slechts voor een beperkte periode tegen een verlaagd tarief mochten worden belast.

38. De mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief op een dergelijke wijze toe te passen, vindt met name haar rechtvaardiging in de overweging dat de beperking van de toepassing ervan tot concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd.(14)

39. Dit is alleen juist voor wat betreft het resultaat. Enerzijds benadrukt het Hof steeds vaker dat de regel van strikte uitlegging niet betekent dat de bewoordingen aldus moeten worden uitgelegd dat het verlaagde tarief geen effect meer sorteert.(15) De uitlegging van die bewoordingen moet namelijk in overeenstemming zijn met de door deze regeling nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, waardoor de „regel van strikte uitlegging” inmiddels een lege formule is geworden die overbodig is.(16)

40. Anderzijds betreft een (strikte of ruime) uitlegging van een bepaling altijd een voorwaarde die volgens het Unierecht uniform (strikt of ruim) moet worden uitgelegd. De selectieve toepassing van het verlaagde belastingtarief heeft echter geen betrekking op de uitlegging van een voorwaarde naar Unierecht. De bevoegdheid om het verlaagde tarief selectief te beperken vloeit veeleer primair voort uit de keuzemogelijkheid voor de lidstaat om een verlaagd belastingtarief in te voeren.

41. De Uniewetgever heeft de lidstaten de bevoegdheid verleend om een verlaagd btw-tarief toe te passen op diensten en goederenleveringen die zijn opgenomen in de categorieën van bijlage III bij de btw-richtlijn. Het staat dus aan de lidstaten om nauwkeuriger te bepalen welke van die goederenleveringen en diensten aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen.(17) Als de lidstaat echter niet verplicht is om een verlaagd belastingtarief in te voeren(18), en dus ook in zijn geheel kan afzien van dit verlaagde belastingtarief, dan kan hij a fortiori ook afzien van delen ervan, dat wil zeggen het slechts gedeeltelijk (selectief) invoeren (argumentum a maiore ad minus).

42. Bijgevolg kan de lidstaat, in de woorden van het Hof, de toepassing van een dergelijk verlaagd btw-tarief beperken tot concrete en specifieke aspecten van de daarin bedoelde categorie.(19) Het feitelijke gebruik als particuliere woning op het moment van de renovatiediensten is een dergelijk concreet en specifiek aspect, aangezien het voldoende identificeerbaar en afbakenbaar is.(20)

43. Als het begrip particuliere woning dus uitsluitend in een formele betekenis moet worden opgevat (alle onroerende goederen die volgens het kadaster voor bewoning worden gebruikt), dan zou het volgens het Unierecht in beginsel niet bezwaarlijk zijn als Portugal dit begrip restrictief (materieel) zou uitleggen en alleen de renovatiewerkzaamheden aan woningen die daadwerkelijk ook als particuliere woning worden gebruikt tegen een verlaagd tarief zou belasten.

44. Anders dan de Commissie meent, is het feit dat deze materiële uitlegging pas naar voren komt in samenhang met de ter zake uitgevaardigde administratieve voorschriften irrelevant. Zo laat artikel 288, derde alinea, VWEU de keuze van vorm en middelen over aan de nationale instanties bij de omzetting van een richtlijn. Aangezien er in sommige lidstaten zogenoemde concretiserende administratieve voorschriften bestaan die naar buiten toe juridisch bindend zijn en die – net als een wet – officieel worden bekendgemaakt, zou een selectieve toepassing van een facultatief verlaagd belastingtarief door een combinatie van een wet en dergelijke administratieve

voorschriften niet bezwaarlijk zijn.(21)

45. Voor zover het administratieve voorschrift – zoals Portugal in zijn schriftelijke opmerkingen beweert – slechts de bedoeling van de Portugese wetgever weergeeft, zijn er nog minder bezwaren. In tegenstelling tot wat de Commissie in haar opmerkingen lijkt aan te geven, gaat het ook niet om de toepassing van een administratief voorschrift door een rechterlijke instantie, maar om de uitlegging van de wet. Hoe dan ook gaat de verwijzende rechter er in zijn vraag van uit dat de relevante beperking voortvloeit uit een nationale regeling.

D. Vereisten voor een selectief verlaagd belastingtarief

46. De invoering van een selectief verlaagd belastingtarief is echter aan bepaalde beperkingen onderhevig. Wanneer een lidstaat ervoor kiest het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederenleveringen of diensten die zijn vermeld in bijlage III (en ook IV) bij deze richtlijn, moet hij evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen.(22) Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.(23)

47. Of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden beoordeeld uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederen of diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden(24), dus wanneer de aankopen zich voor hem in een substitutierelatie bevinden(25).

48. De beslissing of goederen of diensten uit het oogpunt van een eindverbruiker soortgelijk zijn, houdt uiteraard een bepaalde beoordelingsvrijheid in. Het Hof stelt in die context vast dat het duidelijk is dat de Uniewetgever bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. Bijgevolg komt hem in dat kader een ruime beoordelingsbevoegdheid toe, zodat de rechter bij zijn toetsing of voldaan is aan de voorwaarden hooguit mag nagaan of de Uniewetgever een kennelijke fout heeft gemaakt.(26) Bij zijn rechterlijk toezicht op de uitoefening van een dergelijke bevoegdheid mag het Hof zijn beoordeling dan ook niet in de plaats stellen van die van de Uniewetgever.(27)

49. De vraag rijst nu of het Hof de uitoefening van deze beoordelingsvrijheid door de wetgever van een lidstaat ook slechts op een vergelijkbaar beperkte wijze kan toetsen.

50. Dit moet, met name rekening houdend met de recente rechtspraak van het Hof, worden bevestigd. Zo benadrukt het Hof steeds meer dat de Unie bestaat uit staten die de waarden van artikel 2 VEU in acht nemen en delen.(28) De waarden waarop de Unie is gebaseerd, zoals bepaald in artikel 2 VEU, omvatten met name het beginsel van democratie.

51. Op grond daarvan is de democratisch verkozen wetgever primair verantwoordelijk voor de invulling van de beoordelingsvrijheid bij de uitvaardiging van wetgeving. Als het Unierecht een lidstaat dus een dergelijke vrijheid geeft, dan is het verkozen parlement van die lidstaat daarvoor primair verantwoordelijk. Bijgevolg zijn andere organen *per definitie* beperkt in het controleren van deze parlementaire beoordelingsvrijheid. Zij kunnen hun eigen opvatting over de soortgelijkheid van goederen of diensten niet in de plaats stellen van die van het democratisch gelegitimeerde orgaan. Dit geldt zowel voor nationale rechterlijke instanties als voor de Unierechters.

52. In dit opzicht kan het Hof alleen schending van het neutraliteitsbeginsel door de wetgever

(zowel de Uniewetgever als de wetgever van de lidstaten) vaststellen als deze zijn beoordelingsvrijheid kennelijk heeft overschreden. Dit is echter alleen het geval als, vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument, de verschillend belaste goederenleveringen of diensten nagenoeg identiek zijn, zodat ze gemakkelijk kunnen worden vervangen. Alleen dan is er ook sprake van een verstoring van de mededinging tussen de aanbieders van deze diensten of goederenleveringen, wat niet langer verenigbaar is met het neutraliteitsbeginsel.

53. Om deze reden is het Hof tot nu toe over het algemeen terughoudend geweest om schending van het neutraliteitsbeginsel vast te stellen voor zover de Uniewetgever toestaat dat alleen boeken (maar geen e-books(29)), alleen de levering van slachtpaarden (maar niet van rijpaarden(30)) en alleen de verhuur van percelen op kampeerterreinen (maar niet de verhuur van ligplaatsen voor schepen(31)) tegen een verlaagd tarief worden belast. Hetzelfde geldt als lidstaten verlaagde tarieven of vrijstellingen alleen toepassen op verse bakkerswaren (niet op producten die een bepaalde houdbaarheidsdatum overschrijden(32)), alleen op attractie-exploitanten op kermissen (en niet op permanent op dezelfde plaats gevestigde amusementsparken(33)), niet op alle geneesmiddelen (alleen op bepaalde geneesmiddelen, en dan nog afhankelijk van het gebruik(34)), alleen op taxi's (maar niet op alle personenvervoer per personenauto(35)), of alleen op gedrukte boeken (niet op boeken op andere fysieke dragers(36)).

54. Er is in dit geval echter geen sprake van een kennelijke overschrijding van de beoordelingsvrijheid van de wetgever. De verschillend belaste diensten zijn niet bijna identiek, zodat er geen verstoring van de mededinging optreedt.

55. Dit komt omdat de verkoper van een (ongebruikte) gerenoveerde woning niet concurreert met de eigenaar van een woning die zijn (gebruikte) woning laat renoveren en dan alleen een verlaagd belastingtarief moet betalen. Zelfs als deze laatste een ondernemer zou zijn (bijvoorbeeld een verhuurder), dan concurreert hij niet op een markt met een verkoper. Ook concurreert het renovatiebedrijf dat een (ongebruikte) woning renoveert, niet met het renovatiebedrijf dat een gebruikte woning renoveert, aangezien de respectieve ontvanger van de dienst niet vrij is in de keuze van het belastingtarief. Voor hem wordt de renovatie altijd ofwel verminderd (als een woning die reeds in gebruik is) ofwel volledig belast (als een woning die nog niet in gebruik is). Het belastingtarief heeft dus geen invloed op de keuze van het renovatiebedrijf door de ontvanger van de dienst. Het neutraliteitsbeginsel wordt dus niet aangetast.

56. Bovendien is er geen sprake van een (ongerechtvaardigde) ongelijke behandeling van de in aanmerking komende eindverbruikers in de zin van artikel 20 van het Handvest van de grondrechten.(37) Aan de ene kant is de koper van een gerenoveerde woning niet vergelijkbaar met de eigenaar van een woning die zijn woning laat renoveren, omdat de ene een levering ontvangt en de andere een dienst. Bovendien, als de aankoop van een gerenoveerde woning belastbaar is in Portugal, wordt de verkoper hoe dan ook ontlast via de aftrek van voorbelasting (ongeacht het belastingtarief voor de renovatiediensten). Als de aankoop belastingvrij is, heeft de verkoper geen recht op vooraf trek en zal hij het normale belastingtarief incalculeren. In ruil daarvoor is de aankoop echter belastingvrij, dat wil zeggen dat de koper ten minste is vrijgesteld van btw op de zelf gecreëerde toegevoegde waarde van de verkoper (dat wil zeggen ten minste op zijn winst). Hetzelfde geldt voor onroerende goederen die voor andere commerciële doeleinden worden gebruikt (als hotel of vakantieverblijf).

57. In zoverre is het ook begrijpelijk dat de Portugese wetgever het verlaagde belastingtarief heeft beperkt tot onroerende goederen die op het moment van renovatie daadwerkelijk als woning worden gebruikt. Dit wordt des te duidelijker als, om sociaal-politieke redenen, met de beperking van het verlaagde belastingtarief specifiek de particuliere eigenaar van een woning die ook als woning wordt gebruikt, moet worden ontlast. Dit vormt geen schending van het beginsel van

fiscale neutraliteit.

V. Conclusie

58. Gezien het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Supremo Tribunal Administrativo te beantwoorden als volgt:

„Punt 2 van bijlage IV bij richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het verlaagde btw-tarief enkel mag worden toegepast op diensten met het oog op renovatie en herstel van particuliere woningen die op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden als particuliere woningen worden gebruikt. Er is ook sprake van gebruik als particuliere woning als de ontvanger van de dienst het onroerend goed aan een derde als woning ter beschikking heeft gesteld. Voor de toepassing van het verlaagde belastingtarief is het echter niet nodig dat de woning tijdens de dienstverrichting bewoond is.”

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punt 42). De regering van Portugal verwijst in haar schriftelijke opmerkingen uitdrukkelijk naar deze passage. Aangezien de btw-richtlijn echter niet voorziet in een pro-ratabelastingtarief voor één enkele dienst en één enkele dienst niet kan worden opgesplitst (anders zou het niet om één enkele dienst gaan), kan deze verklaring redelijkerwijs alleen betrekking hebben op het geval waarin er twee scheidbare diensten zijn (een voor het commerciële gedeelte en een voor het gedeelte van een onroerend goed dat als woning wordt gebruikt).

3 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals van toepassing in het litigieuze jaar (2007); in zoverre laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EU van de Raad van 20 december 2007 (PB 2007, L 346, blz. 13).

4 Titel VIII, hoofdstuk 3, van de btw-richtlijn en bijlage IV daarbij zijn ingetrokken bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB L 116, blz. 18). Te dien einde is bij richtlijn 2009/47 een punt 10 bis ingevoegd in bijlage III bij de btw-richtlijn, met de lijst van goederenleveringen en diensten waarop overeenkomstig artikel 98 van deze richtlijn verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast. Dit punt 10 bis is inhoudelijk identiek aan punt 2 van de vroegere bijlage IV bij de btw-richtlijn, maar is nu niet langer beperkt in de tijd.

5 Arresten van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punt 29), en 1 oktober 2020, X (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca) (C-331/19, EU:C:2020:786, punt 24). Zie in die zin ook arrest van 29 juli 2019, Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, punt 65).

6 Arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punt 31).

7 In het Franse origineel verwijst het Hof in punt 34 naar „logements de fonction”.

8 Arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355, punt 34).

- 9 Arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, punt 35).
- 10 Arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, punten 34 en 35).
- 11 Zie in die zin, heel duidelijk, arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punt 19). Zie ook arresten van 10 april 2019, PSM „K” (C?214/18, EU:C:2019:301, punt 40); 18 mei 2017, Latvijas Dzelzce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, punt 69), en 7 november 2013, Tulic? en Plavo?in (C?249/12 en C?250/12, EU:C:2013:722, punt 34).
- 12 Zie in die zin arresten van 1 oktober 2020, X (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca) (C?331/19, EU:C:2020:786, punt 34), en 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punt 22). Zie ook arresten van 22 april 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (C?703/19, EU:C:2021:314, punt 37), en 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C?360/11, EU:C:2013:17, punt 86).
- 13 Arresten van 22 september 2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, punt 34), en 5 september 2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, punt 42). Zie in die zin arresten van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punten 25 en 28), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253, punten 25 e.v.).
- 14 Arresten van 5 september 2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, punt 43) ; 9 november 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, punt 24), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253, punt 29).
- 15 Arrest van 5 september 2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, punt 32). Vergelijkbaar: arresten van 29 november 2018, Mensing (C?264/17, EU:C:2018:968, punten 22 en 23 inzake bijzondere regelingen), en 21 maart 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, punt 23 inzake vrijstellingen).
- 16 Dit wordt met name duidelijk in de punten 22 e.v. van de opmerkingen van de Commissie, volgens welke de regel van strikte uitlegging hier wel van toepassing is, maar niet de meest strikte uitlegging vereist. De juridische meerwaarde van een dergelijke verklaring is twijfelachtig.
- 17 Vaste rechtspraak van het Hof: arresten van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punt 44); 9 november 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, punt 23), en 11 september 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, punt 23). Zie ook arrest van 3 februari 2022, Finanzamt A (C?515/20, EU:C:2022:73, punt 37).
- 18 Zie in die zin eveneens arrest van 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punt 25).
- 19 Arresten van 22 september 2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, punt 34); 9 september 2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, punt 25), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253, punt 28).
- 20 Zie arresten van 5 september 2019, Regards Photographiques (C?145/18, EU:C:2019:668, punt 49); 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C?454/12 en C?455/12, EU:C:2014:111, punt 47), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253, punt 35).
- 21 Mogelijk anders in het arrest van 22 september 2022, The Escape Center (C?330/21, EU:C:2022:719, punt 39), hoewel in die zaak niet nader werd onderzocht of het daar aan de orde

zijnde administratieve commentaar van de belastingadministratie een administratief voorschrift was waarbij een norm werd geconcretiseerd, en de lidstaat daar ook niet aan heeft gerefereerd.

Onduidelijk daarentegen is het arrest van 5 mei 2022, DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C?218/21, EU:C:2022:355, punten 45 en 46), dat eveneens betrekking had op het Portugese administratieve voorschrift dat hier relevant is, maar steeds spreekt van een loutere administratieve praktijk die te allen tijde kan worden gewijzigd. Concretiserende administratieve voorschriften zijn echter iets anders dan een „loutere administratieve praktijk” en kunnen ook niet naar believen worden gewijzigd en zijn in principe ook niet „onvoldoende bekend”.

22 Arresten van 9 september 2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, punt 36); 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punt 46), en 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punt 28).

23 Arresten van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punt 36); 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punt 47); 9 maart 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punt 30); 23 april 2009, TNT Post UK (C?357/07, EU:C:2009:248, punt 37), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253, punt 40).

24 Arresten van 3 februari 2022, Finanzamt A (C?515/20, EU:C:2022:73, punt 44); 9 september 2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, punt 38); 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punt 48); 9 november 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, punt 31), en 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C?454/12 en C?455/12, EU:C:2014:111, punt 54).

25 In die zin uitdrukkelijk het arrest van 9 september 2021, Phantasialand (C?406/20, EU:C:2021:720, punt 39). In het arrest van 9 november 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, punt 33), is sprake van „kunnen vervangen”.

26 Arrest van 7 maart 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punt 54). Zie in die zin eveneens arresten van 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco (C?491/01, EU:C:2002:741, punt 123), en 17 oktober 2013, Billerud Karlsborg en Billerud Skärblacka (C?203/12, EU:C:2013:664, punt 35).

27 In die zin uitdrukkelijk het arrest van 17 oktober 2013, Billerud Karlsborg en Billerud Skärblacka (C?203/12, EU:C:2013:664, punt 35).

28 Arrest van 24 juni 2019, Commissie/Polen (Onafhankelijkheid van de hoogste rechterlijke instantie) (C?619/18, EU:C:2019:531, punten 42 en 43). Over de eerbiediging van het beginsel van democratie bij de uitlegging van richtlijnen, zie ook het arrest van 9 maart 2010, Commissie/Duitsland (C?518/07, EU:C:2010:125, punt 41).

29 Arrest van 7 maart 2017, RPO (C?390/15, EU:C:2017:174, punten 70 e.v.).

30 Arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C?41/09, EU:C:2011:108, punt 66).

31 Arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punt 38).

32 Arrest van 9 november 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, punt 36).

- 33 Arrest van 9 september 2021, Phantasialand (C-406/20, EU:C:2021:720, punt 48).
- 34 Arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a. (C-597/17, EU:C:2019:544, punt 49).
- 35 Arrest van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz (C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 60).
- 36 Arrest van 11 september 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, punt 34).
- 37 Zie voor de relevantie in het btw-recht alleen al het arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punten 41 e.v.).