



Datum van
inontvangstneming

:

12/08/2022

Zaak C-433/22**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

30 juni 2022

Verwijzende rechter:

Supremo Tribunal Administrativo

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 juni 2022

Verzoekende partij:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Verwerende partij:

HPA – Construções SA

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO*[omissis]* [referentie van de nationale procedure]

De Supremo Tribunal Administrativo (secção do Contencioso Tributário) [hoogste bestuursrechter (afdeling belastinggeschillen), Portugal] geeft de volgende beslissing:

I - Voorgeschiedenis

1 - HPA - Construções S.A. *[omissis]* heeft bij de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (bestuurs- en belastingrechter Sintra, Portugal) beroep ingesteld tegen de in 2011 vastgestelde btw-naheffingsaanslagen over 2007 waarbij zij aanvoert dat er wezenlijke wettelijke vormvereisten geschonden zijn, dat er ontoereikend is gemotiveerd, dat er blijk is gegeven van onjuiste rechtsopvattingen en dat de maatstaf van heffing onjuist is berekend en gekwalificeerd.

2 - Bij vonnis van 26 juni 2020 heeft de Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra het beroep in rechte toegewezen en de naheffingsaanslagen nietig verklaard.

3 - De Fazenda Pública (Schatkist, Portugal), die het niet eens is met die beslissing, heeft bij de Supremo Tribunal Administrativo hoger beroep ingesteld tegen die beslissing en kwam bij de afronding van haar betoog tot de volgende slotsom:

„[...]”

- A.** Zoals blijkt uit het [*omissis*] bestreden vonnis is geoordeeld dat de btw-naheffingsaanslagen over 2007 nietig moesten worden verklaard omdat de rechter a quo van oordeel was dat de door de belastinginspectie van de Autoridade Tributária [belastingdienst] toegepaste correcties en de [*omissis*] daaruit voortvloeiende btw-naheffingsaanslagen in strijd zijn met punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado [wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: ‚CIVA’] en met artikel 18, lid 1, onder a), van de CIVA, aangezien gebouwen, of opgetrokken stedelijke gebouwen – die bestemd of aangewend zijn – voor bewoning als bedoeld in voormeld punt 2.24, alle gebouwen zijn die voor woongebruik vergund zijn en niet alleen die welke daadwerkelijk bewoond zijn;
- B.** De Fazenda Pública is het niet eens met die [*omissis*] beslissing omdat zij van mening is dat er sprake is van een onjuiste rechtsopvatting doordat de rechter a quo punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA onjuist zou hebben uitgelegd en toegepast;
- C.** De in casu te beoordelen kwestie houdt verband met de uitlegging van het begrip ‚imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação’ [,gebouwen of autonome delen daarvan die toegewezen/aangewend zijn voor bewoning] in punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA;
- D.** Wat de uitlegging van de belastingvoorschriften betreft moet rekening worden gehouden met artikel 11 van de Lei Geral Tributária [algemene belastingwet] en met de in artikel 9 van de Código Civil [burgerlijk wetboek] neergelegde algemene regels en beginselen voor de uitlegging en de toepassing van wettelijke bepalingen;
- E.** Het woord ‚afeto’ [dat zowel met ‚toegewezen’ als met ‚aangewend’ kan worden vertaald] betekent in de onderhavige context ‚dat bestemd is voor een bepaald doel’, cf. dicionário da língua portuguesa (woordenboek van de Portugese taal), Porto Editora, beschikbaar op www.infopedia.pt>dicionarios>lingua-portuguesa>afeto. De grammaticale component in aanmerking genomen blijkt dus dat de wetgever met ‚prédios afetos à habitação’ [,gebouwen voor bewoning’] beoogt te verwijzen naar gebouwen die bestemd zijn voor bewoning;

- F. Vervolgens dient te worden uitgemaakt of de wetgever met die uitdrukking de gebouwen die formeel voor bewoning bestemd zijn, dat wil zeggen alle gebouwen die daartoe vergund zijn, in aanmerking heeft willen nemen, dan wel enkel de gebouwen die concreet voor bewoning aangewend zijn, dat wil zeggen die welke daadwerkelijk voor bewoning worden gebruikt;
- G. Hoewel de belastingwetgever geen definitie heeft gegeven van ‚prédios afetos à habitação’ [‚gebouwen voor bewoning’], gebruikt hij vrij vaak het woord ‚afetação’ in sommige belastingvoorschriften en dit in de zin van gebruik. Uit de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis [wetboek inzake de gemeentebelasting over gebouwen; hierna: ‚CIMI’] blijkt namelijk dat voor de vaststelling van de WOZ-waarde van stedelijke gebouwen een wiskundige formule wordt gebruikt met daarin de zogenoemde ‚coeficiente de afetação’ [‚aanwendingscoëfficiënt’], die volgens artikel 41 CIMI afhangt van het soort gebruik dat van de gebouwen in kwestie wordt gemaakt. Dat dit de betekenis is van de uitdrukking ‚afeto a’ [‚toegewezen/aangewend voor’], wordt bevestigd door artikel 3 van dezelfde wetgeving, waarin met betrekking tot rustieke onroerende goederen wordt verwezen naar onroerende goederen ‚[que] estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas’ [‚die aangewend worden of, bij gebreke van een concrete aanwending, normaal gesproken bestemd zijn om te worden gebruikt om landbouwinkomsten te genereren’], wat erop wijst dat de aanwending concreet en reëel is. Zoals blijkt uit het laatste deel van dat artikel, *kan een onroerend goed namelijk bestemd zijn voor een bepaald gebruik en al dan niet voor dat gebruik aangewend zijn*, waaruit blijkt dat de ‚afetação’, wat het verbinden van een onroerend goed aan een bepaald gebruik betreft, intensiever is dan enkel de bestemming en al dan niet kan plaatsvinden na de bestemming maar niet daarvóór.

Tevens moet de aandacht worden gevestigd op de verwijzingen in artikel 46 van het Estatuto dos Benefícios Fiscais [regeling inzake belastingvoordelen; hierna: ‚EBF’], artikel 9 en artikel 11, lid 7, van de Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis [wetboek inzake de gemeentebelasting over overdrachten onder bezwarende titel van gebouwen; hierna: ‚CIMT’] en artikel 10, lid 6, onder a), van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares [wetboek inkomstenbelasting; hierna: ‚CIRS’], waarin de wetgever, naargelang het geval de belastingvrijstelling, het vervallen van de vrijstelling of de uitsluiting van belasting, afhankelijk stelt van de omstandigheid dat de gebouwen ‚serem efetivamente afetos a determinado fim’ [daadwerkelijk toegewezen/aangewend zijn voor een bepaald doel], waarbij het woord ‚afeto’ [toegewezen/aangewend] wordt gebruikt in de zin van concrete

bestemming of daadwerkelijk gebruik van het gebouw voor een bepaalde doelstelling, onverminderd de verificatie in verband met de formele bestemming.

Gelet op de fiscale rechtsorde en met name de wettelijke bepalingen waarnaar hierboven is verwezen, refereert de wetgever wanneer hij verwijst naar een ‚gebouw voor bewoning’ bijgevolg aan een gebouw met een geconcretiseerde aanwending, in casu bewoning, en niet aan een gebouw met bewoning als formele bestemming;

- H.** Wat de uitlegging van de uitdrukking ‚gebouwen of autonome delen daarvan voor bewoning’ in punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA betreft, heeft de Autoridade Tributária administratieve richtsnoeren uitgevaardigd, met name circulaire nr. 30025 van 7 augustus 2000, waaruit met betrekking tot de onderhavige context het volgende wordt afgeleid:

‚WERKINGSSFEER

[...]

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.

[...]

Deze uitlegging sluit het best aan bij de inhoud van bijlage K bij richtlijn 77/388/EEG (Zesde richtlijn), die is aangevuld bij richtlijn 1999/85/EG, waarin wordt verwezen naar ‚renovatie en herstel van particuliere woningen’.

- I.** Indien de wetgever wenste dat punt 2.24 van lijst I bij de CIVA zich uitstrekke – zoals de rechter a quo heeft geoordeeld – tot alle gebouwen die voor woongebruik vergund zijn, dan zou hij zeker de uitdrukking ‚prédios urbanos habitacionais’ [‚stedelijke woongebouwen’] hebben gebruikt, die zijn redenering, gelet op de definitie in artikel 6, lid 2, CIMI, perfect en duidelijk tot uitdrukking zou brengen. Bijgevolg moet ervan worden uitgegaan dat door het gebruik van een andere uitdrukking iets anders wordt beoogd, zodat bij een goede

hermeneutiek een ‚gebouw voor bewoning’ geen gebouw dat enkel vergund is voor bewoning kan zijn. Het is met andere woorden niet voldoende dat het een ‚woongebouw’ is, maar het moet gaan om een gebouw dat daadwerkelijk voor bewoning wordt gebruikt. Voorts neigt de wettekst door de formulering ‚gebouw voor bewoning’ sterk naar een uitlegging die impliceert dat de aanwending voor bewoning geconcretiseerd moet zijn omdat het gebouw alleen dan ‚aangewend’ zal zijn voor die doelstelling;

- J. De invoeging van de betrokken wettelijke formulering (punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, thans punt 2.27) – stelselmatig gezien – in aanmerking genomen, leidt tot de vaststelling dat deze ook in heel wat andere punten is ingevoegd, waarbij uit de inhoud en de vergelijking van het huidige punt 2.26 (voorheen punt 2.23) met punt 2.24 duidelijk blijkt dat de wetgever daarin uitdrukkelijk verwijst naar ‚stedelijke woongebouwen’ en daarentegen in het aan de orde zijnde punt voor de uitdrukking ‚gebouwen voor bewoning’ heeft gekozen. Het feit dat er bij de vaststelling van de betekenis en de draagwijdte van een wettelijke bepaling volgens de wet van moet worden uitgegaan dat de wetgever voor de meest passende oplossingen heeft gekozen en zijn redenering in adequate termen heeft weten te verwoorden, kan niet anders dan tot de gevolgtrekking leiden dat de wetgever een onderscheid heeft willen maken tussen twee feitelijkheden: stedelijke woongebouwen enerzijds en gebouwen voor bewoning anderzijds;
- K. De ‚stedelijke woongebouwen’ onderscheiden zich dus van ‚gebouwen voor bewoning’ en gelet op de betekenis van de uitdrukking ‚voor bewoning’ die voortvloeit uit zowel de CIMI, het EBF, als de CIMT en de CIRS, ten opzichte van de uitdrukking ‚stedelijke woongebouwen’, waarvan de definitie voortvloeit uit artikel 6 CIMI, kan helemaal niet worden ingestemd met het oordeel van de rechter a quo dat onder een ‚gebouw voor bewoning’ moet worden begrepen een voor bewoning vergund gebouw;
- L. In tegenstelling tot stedelijke woongebouwen, die de belastingwetgever definieert als alle gebouwen die overeenkomstig artikel 6, lid 1, onder a), en artikel 6, lid 2, CIMI voor bewoning vergund zijn, zijn ‚gebouwen voor bewoning’ alle gebouwen die daadwerkelijk voor dit doel worden gebruikt. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA worden dan ook enkel deze laatste gebouwen in aanmerking genomen;
- M. Aangezien verzoekster in eerste aanleg in casu niet erin geslaagd is aan te tonen dat de aannemingswerkzaamheden betrekking hadden op daadwerkelijk voor bewoning gebruikte gebouwen, waarvan zij overeenkomstig artikel 74 van de Lei Geral Tributária het bewijs dient

te leveren, is niet aangetoond dat is voldaan aan een in punt 2.24 van lijst I bij de CIVA vastgesteld vereiste, zodat zij niet gerechtigd was om het verlaagde btw-tarief toe te passen en de correcties die zijn toegepast door de Serviços de Inspeção Tributária [belastinginspectie], die van mening is dat het normale btw-tarief van toepassing is, haar bijgevolg niet op onrechtmatige wijze raken;

- N. Door te oordelen dat alle voor bewoning vergunde gebouwen onder punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA vallen, heeft de rechter a quo blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting doordat hij die bepaling onjuist heeft uitgelegd en toegepast, hetgeen met zich meebrengt dat het bestreden vonnis moet worden vernietigd en er een ander arrest in de plaats moet komen waarbij het beroep in rechte in zijn geheel ongegrond wordt verklaard en de door de belastingdienst vastgestelde besluiten tot naheffing van btw over 2007 rechtens worden bevestigd, met alle rechtsgevolgen van dien

[omissis]

[...]”.

4 - Er is geen verweer gevoerd.

5 - De [omissis] vertegenwoordiger van het openbaar ministerie bij de Supremo Tribunal Administrativo heeft een advies gegeven dat inhoudt dat het hoger beroep moet worden verworpen.

Thans moet de zaak worden beoordeeld en moet uitspraak worden gedaan.

II - Ten gronde

1. Feiten

In de bestreden beslissing worden de volgende concrete feiten bewezen geacht:

[,] [...]

- A) Verzoekster in eerste aanleg is een in de vorm van een naamloze vennootschap opgerichte handelsvennootschap 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’ [omissis];
- B) In 2007 heeft zij in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verbouwwerkzaamheden uitgevoerd in het gebouw dat gelegen is in de [omissis] [adres] te Lissabon [omissis]

- C) Uit het afschrift uit het kadaster blijkt dat het in de vorige alinea bedoelde stedelijke gebouw op 28 juli 2008 is verworven door de handelsvennootschap ‚Paço - Investimentos Imobiliários, S.A.‘ en dat de respectieve autonome delen bestemd zijn voor bewoning [omissis];
- D) Tussen 29 januari 2007 en 26 december 2007, gedurende de aannemingswerkzaamheden waarnaar in de vorige alinea’s wordt verwezen, heeft verzoekster in eerste aanleg aan de handelsvennootschap ‚Paço - Investimentos Imobiliários, S.A.‘ [omissis] facturen uitgereikt [omissis] voor een totaalbedrag van 1 025 472,75 EUR [omissis];
- E) Op de in de vorige alinea bedoelde facturen heeft verzoekster in eerste aanleg 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, over het totale bedrag van 533 511,84 EUR, waardoor zij 26 675,62 EUR btw in rekening heeft gebracht [omissis];
- F) In 2007 heeft verzoekster in eerste aanleg in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verbouwingswerkzaamheden uitgevoerd in de gebouwen die gelegen zijn in [omissis] [adres] te Lissabon [omissis];
- G) Uit de afschriften uit het kadaster blijkt dat de in de vorige alinea bedoelde stedelijke gebouwen op 5 augustus 2004 zijn verworven door de handelsvennootschap ‚Brown House - Empreendimentos Imobiliários, S.A.‘ en dat de respectieve autonome delen bestemd zijn voor bewoning [omissis];
- H) Tussen 29 januari 2007 en 26 december 2007, gedurende de aannemingswerkzaamheden waarnaar in de vorige alinea’s wordt verwezen, heeft verzoekster in eerste aanleg aan de handelsvennootschap ‚Brown House - Empreendimentos Imobiliários, S.A.‘ [omissis] facturen uitgereikt [omissis] voor een totaalbedrag van 962 445,20 EUR [omissis];
- I) Op de in de vorige alinea bedoelde facturen heeft verzoekster in eerste aanleg 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, over het totale bedrag van 491 288,17 EUR, waardoor zij 24 564,42 EUR btw in rekening heeft gebracht [omissis];
- J) In 2007 heeft verzoekster in eerste aanleg in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verbouwingswerkzaamheden uitgevoerd in het gebouw dat gelegen is in de Rua Damasceno Monteiro, nr. 51, Anjos, te Lissabon [omissis];
- K) Uit het afschrift uit het kadaster blijkt dat het in de vorige alinea bedoelde stedelijke gebouw op 27 juni 2005 is verworven door de handelsvennootschap ‚Brown House - Empreendimentos Imobiliários,

S.A.’ en dat de respectieve autonome delen bestemd zijn voor bewoning en parkeergelegenheid [*omissis*];

- L) Tussen 29 januari 2007 en 26 december 2007, gedurende de aannemingswerkzaamheden waarnaar in de vorige alinea’s wordt verwezen, heeft verzoekster in eerste aanleg aan de handelsvennootschap ‚Brown House - Empreendimentos Imobiliários, S.A.’ [*omissis*] facturen uitgereikt [*omissis*] voor een totaalbedrag van 270 521,90 EUR [*omissis*];
- M) Op de in de vorige alinea bedoelde facturen heeft verzoekster in eerste aanleg 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, over het totale bedrag van 146 068,89 EUR, waardoor zij 7 303,46 EUR btw in rekening heeft gebracht [*omissis*];
- N) In 2007 heeft verzoekster in eerste aanleg in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verbouwingswerkzaamheden uitgevoerd in het ‚Alagoas Palace’-gebouw, dat gelegen is [*omissis*] in Lissabon [*omissis*];
- O) Uit het afschrift uit het kadaster blijkt dat het in de vorige alinea bedoelde stedelijke gebouw op 24 januari 2005 is verworven door de handelsvennootschap ‚Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.’ en dat de respectieve autonome delen bestemd waren voor bewoning, handel en parkeergelegenheid [*omissis*];
- P) Tussen 29 januari 2007 en 26 december 2007, gedurende de aannemingswerkzaamheden waarnaar in de vorige alinea’s wordt verwezen, heeft verzoekster in eerste aanleg aan de handelsvennootschap ‚Sociedade Imobiliária do Palácio Alagoas, Lda.’ [*omissis*] facturen uitgereikt [*omissis*] voor een totaalbedrag van 1 545 266,87 EUR [*omissis*];
- Q) Op de in de vorige alinea bedoelde facturen heeft verzoekster in eerste aanleg 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, over het totale bedrag van 866 340,49 EUR, waardoor zij 43 317,04 EUR btw in rekening heeft gebracht [*omissis*];
- R) In 2007 heeft verzoekster in eerste aanleg in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verbouwingswerkzaamheden uitgevoerd in het gebouw dat gelegen is in de Rua Almirante Reis, nr. 248, Anjos, te Lissabon [*omissis*];
- S) Uit het afschrift uit het kadaster blijkt dat het in de vorige alinea bedoelde stedelijke gebouw is verworven door de handelsvennootschap ‚Paço - Investimentos Imobiliários, S.A.’ en dat de respectieve autonome delen bestemd zijn voor bewoning [*omissis*];

- T) Tussen 29 januari 2007 en 26 december 2007, gedurende de aannemingswerkzaamheden waarnaar in de vorige alinea's wordt verwezen, heeft verzoekster in eerste aanleg aan de handelsvennootschap ,Paço - Investimentos Imobiliários, S.A.' factuur nr. 545, voor een totaalbedrag van 9 450,00 EUR uitgereikt [*omissis*];
- U) Op de in de vorige alinea bedoelde [factuur] heeft verzoekster in eerste aanleg 5 % btw toegepast, overeenkomstig punt 2.24 van lijst I bij de CIVA, over het totale bedrag van 9 000,00 EUR, waardoor zij 450,00 EUR btw in rekening heeft gebracht [*omissis*];
- V) Op 19 januari 2011 hebben de Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa [belastinginspectie van de directie Financiën Lissabon] ten aanzien van verzoekster in eerste aanleg een externe controleprocedure ingeleid [*omissis*] betreffende boekjaar 2007 [*omissis*];
- W) Op 1 maart 2011 heeft die belastinginspectie verzoekster in eerste aanleg een ,kennisgeving' doen toekomen met het verzoek ,de volgende gegevens/verduidelijkingen te verstrekken':
- ,1 - Verantwoording voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief overeenkomstig punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA op de door HPA Construções SA verrichte diensten.
 - 2 Het bewijs of de bewijzen dat is voldaan aan de vereisten voor de toepassing van dat verlaagde tarief, met name dat de gebouwen (die het voorwerp van de dienstverrichting vormden en waarop de tegen een verlaagd tarief in rekening gebrachte btw betrekking heeft) aangewend zijn voor bewoning - waarbij onder voor bewoning aangewend gebouw wordt verstaan een gebouw 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 - in overeenstemming met het punt waarnaar hierboven wordt verwezen en met circulaire nr. 30025 van 7 augustus 2000, die is uitgevaardigd door directie Btw" [*omissis*];'
- X) Op 4 maart 2011 heeft verzoekster in eerste aanleg een document toegezonden aan de Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, waarin te lezen staat:
- ,[*omissis*]
1. In 2007 werden in het kader van overeenkomsten tot aanneming van werk zeven opdrachten voor verbouwwerkzaamheden uitgevoerd die kunnen worden

ondergebracht bij punt 2.24 (thans punt 2.27) van lijst I bij de CIVA [*omissis*]

[*omissis*]

2. HPA is nagegaan of voor al die aannemingswerkzaamheden was voldaan aan de vereisten voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief overeenkomstig het hierboven bedoelde punt.

3. Met name is nagegaan of het ging om ‚gebouwen of autonome delen daarvan voor bewoning’, zoals bepaald in het btw-wetboek.

4. Tevens is ervoor gezorgd dat het verlaagde tarief enkel is toegepast over de uitgevoerde werken en niet over de materialen, opnieuw in overeenstemming met de wettekst waarnaar hierboven wordt verwezen.

5. Bijgevoegd zijn afschriften uit het kadaster die verband houden met de onderscheiden werkzaamheden, waaruit blijkt dat de gebouwen waarin de werkzaamheden zijn verricht ‚voor bewoning’ aangewend worden, alsook een document dat is opgesteld door een daartoe ingeschakeld bedrijf met de berekening van het percentage van de uitgevoerde werken die kunnen worden ondergebracht onder het voornoemde punt van lijst I van de CIVA.

6. Alle facturen die voor de betreffende aannemingswerkzaamheden zijn uitgereikt, zijn in overeenstemming met het document waarnaar hierboven wordt verwezen tegen verschillende btw-tarieven gefactureerd. — Het normale tarief voor de materialen en het verlaagde tarief voor het overige. Het standaardtarief werd ook toegepast over de delen van die werkzaamheden die betrekking hadden op ruimten die niet voor bewoning aangewend worden.

7. Er zij op gewezen dat het voor opdracht 653 niet mogelijk was een afschrift uit het kadaster te verkrijgen, zodat door de projectontwikkelaar en op basis van een objectieve verificatie ter plaatse is bevestigd dat het gebouw voor bewoning werd gebruikt en de projectontwikkelaar verbruiksfacturen [SMAS (gemeentelijke water- en waterzuivering) en ZON (telecomoperator, Portugal)] heeft verstrekt teneinde aan te tonen dat dit gebouw voor bewoning werd gebruikt.

8. Voor opdracht 645 was het niet mogelijk om contact op te nemen met de projectontwikkelaar om een afschrift uit het

kadaster te verkrijgen, maar is door verificatie ter plaatse bevestigd dat het daadwerkelijk om een woongebouw gaat, dat volgens de informatie waarover wij beschikten de woning van de projectontwikkelaar is.

[omissis]'

- Y) Als bijlage bij het in de vorige alinea bedoelde document heeft verzoekster in eerste aanleg de afschriften uit het kadaster toegevoegd alsook telkens het betreffende ‚Memorandum’ waarnaar zij heeft verwezen [omissis]

[omissis]

- EE) Op 10 mei 2011 heeft de Serviço de Finanças de Sintra - 1 [belastingkantoor Sintra – 1] btw-naheffingen over 2007 vastgesteld [omissis], voor een totaalbedrag van 374 750,77 EUR, met als uiterste betaaldatum 30 juni 2011 [omissis]. [nationale procedure]

Er zijn geen andere voor de beslissing relevante feiten aangevoerd – gelet op de mogelijke oplossingen in rechte – waaraan moet worden gerefereerd als zijnde bewezen of onbewezen.

[...]”.

2. Te beantwoorden vraag

In wezen bestaat er in het onderhavige hoger beroep onenigheid over de uitlegging van punt 2.24 (thans 2.27) van lijst I bij de CIVA, welke uitlegging ertoe strekt na te gaan of in het bestreden vonnis al dan niet blijkt is gegeven van een onjuiste rechtsopvatting doordat daarin is geoordeeld dat de wettelijke bepaling in kwestie zich uitstrekt tot alle „aannemings- en andere werkzaamheden” in gebouwen of onroerende goederen die vergund zijn voor woongebruik, en niet alleen in die welke daadwerkelijk bewoond zijn.

3. In rechte

3.1. De wettelijke bepaling waarvan de inhoud hier aan de orde is, stelt uitdrukkelijk:

[,][...]

Goederen en diensten waarop een verlaagd tarief van toepassing is

2.24. In het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verrichte werkzaamheden met het oog op verbetering, verbouwing, renovatie, restauratie, herstel of instandhouding van

gebouwen of autonome delen daarvan voor bewoning, met uitzondering van werkzaamheden op het gebied van schoonmaak, groenonderhoud en in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk verrichte werkzaamheden die betrekking hebben op onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk bestaan uit zwembaden, sauna's, tennisbanen, golf- of minigolfbanen of soortgelijke voorzieningen. Het verlaagde tarief is niet van toepassing op de geïncorporeerde materialen, tenzij de respectieve waarde niet meer dan 20 % van de totale waarde van de dienstverrichting bedraagt.[”]

[...] (deze bepaling, die voorziet in een verlaagd tarief voor deze soort handelingen, is toegevoegd bij Lei n° 3-B/2000 (wet nr. 3-B/2000) van 4 april 2000, de huidige formulering is ingevoerd bij Lei n° 55-B/2004 (wet nr. 55-B/2004) van 30 december 2004 en komt overeen met het huidige punt 2.27).

3.2. Appellante, de Fazenda Pública, voert aan dat „voor bewoning” een uitdrukking is die aldus moet worden uitgelegd dat zij zich enkel uitstrekt tot gebouwen die worden bewoond op het tijdstip waarop de bovenbedoelde werkzaamheden op het gebied van verbetering, verbouwing, renovatie, restauratie, enz. worden verricht.

De rechter a quo is, onder verwijzing naar elementen van juridische hermeneutiek, reeds tot de slotsom gekomen dat de regel in kwestie in de Portugese rechtsorde is ingevoerd naar aanleiding van de goedkeuring – tijdens de Raad van Wenen – van richtlijn 1999/85/EG van 22 oktober 1999, die tot doel had de lidstaten toe te staan om gedurende een beperkte periode de btw over **arbeidsintensieve diensten** te verlagen. Deze richtlijn omvatte de lijst van op basis van de arbeidsintensiteit binnen de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief op te nemen diensten waaronder „renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten”, en deze formulering is behouden in de huidige versie van richtlijn 2006/112/EG (hierna: „btw-richtlijn”) meer bepaald in punt 2 van bijlage IV bij die richtlijn, waarin te lezen staat „renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten”.

In het bestreden vonnis is ook een uitputtende rechtsvergelijkende studie gemaakt, die leidde tot de slotsom dat de wetgevers van de lidstaten gebruik hebben gemaakt van de marge waarover zij beschikten om de werkingssfeer van dit verlaagde btw-tarief op enigszins uiteenlopende wijze af te bakenen, hetgeen betekent dat de marge van overeenstemming van de in het nationale recht vervatte oplossingen met het Europees recht ruimer kan zijn, waardoor keuzen van nationaal beleid op het gebied van huisvesting en stedenbouw kunnen worden ingepast zonder dat het uniforme stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in gevaar wordt gebracht.

3.3. Het is in deze context dat de twijfel rijst, aangezien, alvorens kan worden nagegaan welke betekenis (de dogmatische afbakening van het begrip „gebouwen of autonome delen daarvan voor bewoning”) de nationale wetgever daadwerkelijk heeft willen geven aan de uitdrukking die hij in het nationale recht heeft gebruikt om de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief af te bakenen, moet worden verduidelijkt of een afbakening van het verlaagde btw-tarief met betrekking tot aannemingswerkzaamheden met het oog op verbetering, verbouwing, renovatie, restauratie, herstel of instandhouding van gebouwen die wordt *beperkt tot gebouwen die daadwerkelijk voor „gewone bewoning” worden gebruikt op het tijdstip dat die aannemingswerkzaamheden plaatsvinden*, in overeenstemming kan worden geacht met het Europees recht, meer bepaald met punt 2 van bijlage IV en artikel 106 van de btw-richtlijn.

3.4. In het recente arrest van 5 mei 2022 in zaak C-218/21 neemt het Hof die twijfel niet weg, aangezien het zich ertoe beperkt te verduidelijken dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn verwijst naar twee onderscheiden activiteiten namelijk renovatie en herstel, met andere woorden waarvan de doelstelling erin bestaat iets bestaands op te knappen, met uitsluiting van het ex novo construeren en van permanente onderhoudsdiensten (punten 31, 32 en 33), en deze activiteiten betrekking moeten hebben op particuliere woningen, met andere woorden gebouwen die dienen als verblijfplaats (particuliere bewoning) en die niet worden gebruikt voor commerciële doeleinden of diensten of om tijdelijk te worden bewoond zoals hotels (punten 31, 34 en 35).

Hieruit kan echter niet worden afgeleid of er sprake is van strijdigheid met die Europese regel wanneer een door de nationale wetgever vastgestelde beperking van de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief tot gevallen waarin [zoals de Autoridade Tributária betoogt aan de hand van een uitlegging in circulaire nr. 30025] *het herstel en de renovatie van het gebouw plaatsvindt in particuliere woningen die bewoond zijn op het tijdstip waarop die handelingen plaatsvinden*, dat wil zeggen die bij de aanvang van de werkzaamheden als woning worden gebruikt en na de voltooiing van die werkzaamheden hetzelfde doel blijven behouden en waarbij, zoals hier het geval is, uitgesloten zijn gebouwen die bestemd (vergund) zijn voor woondoeleinden, maar die op het tijdstip van de werkzaamheden niet daadwerkelijk voor woongebruik aangewend zijn of die bestemd zijn om na de werkzaamheden te worden verkocht, zoals het geval is met betrekking tot de werkzaamheden in sommige van de hier in geding zijnde gebouwen.

[*omissis*] [prejudiciële vraag]

III - Beslissing

Derhalve en na beraadslaging beslist de afdeling belastinggeschillen van de Supremo Tribunal Administrativo [*omissis*]:

- A) het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„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 met het oog op renovatie en herstel van een gebouw worden verricht in particuliere woningen die bewoond zijn op het tijdstip waarop deze handelingen plaatsvinden?”

- B) de behandeling van het hoger beroep te schorsen op grond van artikel 267 VWEU.

[*omissis*] [nationale procedure en ondertekeningen]