



Datum van inontvangstneming : 04/07/2016

Zaak C-308/16

Samenvatting van een verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

30 mei 2016

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 februari 2016

Verzoekende partij:

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (Warschau)

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Vaststelling of de verkoop van een woongebouw heeft plaatsgevonden in het kader van de eerste ingebruikneming en dientengevolge onderworpen is aan de btw.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling [artikel 43, lid 1, punt 10, van de ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, poz. 535, zoals

gewijzigd)], volgens welke de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan is vrijgesteld, met uitzondering van de volgende gevallen:

- a) de levering vindt plaats in het kader van de eerste ingebruikneming of ervoor;
- b) tussen de eerste ingebruikneming en de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan is minder dan twee jaar verstreken

voor zover artikel 2, punt 14, van de ustawa o podatku od towarów i usług de ingebruikneming definieert als afgifte voor gebruik, in het kader van de uitvoering van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan, nadat dat is:

- a) opgericht of
- b) verbeterd, als de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”):

Artikelen 12 en 135, lid 1, onder j)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, poz. 535, zoals gewijzigd) (wet inzake de belasting op goederen en diensten; hierna: „btw-wet”):

Artikel 2, punt 14) Eerste ingebruikneming: de afgifte voor gebruik, in het kader van de uitvoering van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan, nadat dat is:

- a) opgericht of
- b) verbeterd, als de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen.

Artikel 43. 1. Van de belasting is vrijgesteld:

[...]

10) de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan, met uitzondering van de volgende gevallen:

a) de levering vindt plaats in het kader van de eerste ingebruikneming of ervoor;

b) tussen de eerste ingebruikneming en de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan is minder dan twee jaar verstreken;

10a) de levering van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan waarvoor de in punt 10 genoemde vrijstelling niet geldt, mits:

a) de leverancier voor die objecten geen recht had op verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting;

b) de leverancier geen uitgaven voor de verbetering ervan heeft gedragen waarvoor hij recht had op verlaging van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting, of, als hij dergelijke uitgaven heeft gedragen, deze lager waren dan 30 % van de beginwaarde van deze objecten;

Lid 7a. De in lid 1, punt 10a, onder b), genoemde voorwaarde is niet van toepassing als een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan in verbeterde staat gedurende ten minste 5 jaar door de belastingplichtige is gebruikt voor belastbare handelingen.

Summiere uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding en voornaamste argumenten van partijen

- 1 Voorwerp van het geschil is de vaststelling of de verkoop door de verzoekende partij van een woongebouw onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”). Dit gebouw is opgericht in 1992 en op 17 september 2005 is het door een vennoot ingebracht in de vennootschap POLTREX (na wijziging van de naam in 2009: Kozuba Premium Selection sp. z o.o., gevestigd te Warschau).
- 2 In 2006 is dit woongebouw (als modelwoonhuis) gemoderniseerd en aangepast aan de behoeften van de door de vennootschap verrichte economische activiteit. De uitgaven daarvoor bedroegen in 2006 378 892,60 PLN of 55 % van de beginwaarde van het gebouw. Vervolgens is dat gebouw op 31 juli 2007 als zelfstandig vast activum opgenomen in de inventaris van vaste activa van de vennootschap met een beginwaarde van 695 170,00 PLN.
- 3 De waarde van de uitgaven waarvoor de vennootschap recht had op verlaging van de verschuldigde belasting met het bedrag van de voorbelasting (in de periode van 1 juli 2006 tot en met 31 december 2006) bedroeg 242 942,73 PLN (de vennootschap heeft in de belastingaangiften een bedrag aan voorbelasting van in

totaal 33 426,34 PLN afgerekend), hetgeen overeenkwam met 35 % van de beginwaarde van het gebouw.

- 4 Op 15 januari 2009 heeft de vennootschap het grondstuk met het zich daarop bevindende gemoderniseerde gebouw verkocht. Het „modelwoonhuis” is dientengevolge op dezelfde dag uit de inventaris van vaste activa uitgeboekt. Als reden dat de inkomsten uit de in die periode verrichte verkoop van goederen (vaste activa) niet in de aangifte voor het eerste kwartaal van 2009 waren opgenomen, gaf de vennootschap onder verwijzing naar artikel 43, lid 1, punten 10 en 10a, en leden 7a, 10 en 11, van de btw-wet aan dat het ging om een gebruikt goed.
- 5 De Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (directeur van de belastingdienst) onderschreef het standpunt van de vennootschap niet en heeft bij besluit van 12 april 2013 haar btw-schuld voor het eerste kwartaal van 2009 vastgesteld.
- 6 Hij heeft erkend dat de eerste ingebruikneming van het gemoderniseerde gebouw plaatsvond als gevolg van de verkoop; de verkoop vormt namelijk een belastbare handeling voor de btw. Als gevolg daarvan heeft de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej de in artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet neergelegde vrijstelling geweigerd, omdat het gebouw is geleverd in het kader van de eerste ingebruikneming. Volgens hem voldeed de vennootschap evenmin aan de voorwaarden voor vrijstelling van de belasting in artikel 43, lid 1, punt 10a, en lid 7a, van de btw-wet.
- 7 Bij schrijven van 17 mei 2013 heeft de vennootschap administratief beroep ingesteld tegen het besluit van de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej. Bij besluit van 30 juli 2013 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (directeur van de belastingkamer Warschau) het besluit van 12 april 2013 bevestigd.
- 8 De vennootschap heeft tegen bovengenoemd besluit beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechter in eerste aanleg Warschau). Deze rechter heeft het bestreden besluit bij vonnis van 22 mei 2014 nietig verklaard en vastgesteld dat het niet in zijn geheel kan worden uitgevoerd. Van de middelen van het beroep heeft hij enkel het middel betreffende schending van de procesvoorschriften gegrond verklaard, daar geen vaststellingen waren gedaan over de mogelijkheid het preferentiële belastingtarief voor socialewoningbouwprogramma's toe te passen. Met betrekking tot de belastbaarheid van de beschreven handeling heeft de rechter de Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej in het gelijk gesteld.
- 9 De vennootschap heeft tegen deze uitspraak in volle omvang hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 10 De verwijzende rechter wenst duidelijkheid over de vraag of de eerste ingebruikneming daadwerkelijk gepaard moet gaan met een belastbare handeling, zoals neergelegd in artikel 2, punt 14, van de btw-wet, of dat onder eerste ingebruikneming moet worden verstaan de feitelijke ingebruikneming van het gebouw (de afgifte ervan voor feitelijk gebruik) na het oprichten of verbouwen/reoveren ervan, als ingevolge van de verbouwing of renovatie een vervaardigd onroerend goed is ontstaan.
- 11 Voorwerp van het geschil is derhalve de vaststelling of de verkoop van het woongebouw door de vennootschap onderworpen is aan de btw, aangezien zij heeft plaatsgevonden in het kader van de eerste ingebruikneming, of dat deze verkoop is vrijgesteld van de belasting overeenkomstig artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet (artikel 43, lid 1, punt 10a, en lid 7a, van de btw-wet), aangezien hij niet heeft plaatsgevonden in het kader van de eerste ingebruikneming.
- 12 Bij het onderzoek van deze kwestie zijn bij de verwijzende rechter twijfels gerezen of artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 juist is omgezet in het nationale recht (artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet), namelijk met betrekking tot de definitie van eerste ingebruikneming in artikel 2, punt 14, van de btw-wet, waarnaar artikel 43, lid 1, punt 10, van deze wet verwijst.
- 13 Zoals artikel 12, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112 bepaalt, kunnen de lidstaten als belastingplichtige aanmerken eenieder die incidenteel een van de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, genoemde activiteiten verricht, met name een van de volgende handelingen: de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór de eerste ingebruikneming.
- 14 In artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 is daarentegen bepaald dat voor de toepassing van lid 1, onder a), als „gebouw” wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden. De lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van het in lid 1, onder a), bedoelde criterium (eerste ingebruikneming) op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip „bijbehorend terrein” bepalen.
- 15 Uit artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 [gelet op artikel 12, lid 1, onder a)] volgt dat de lidstaten leveringen van een gebouw of gedeelte ervan en het bijbehorende terrein anders dan vóór de eerste ingebruikneming vrijstellen.
- 16 Als de verwijzing in artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 naar artikel 12, lid 1, onder a), ook inhoudt dat artikel 12, lid 2, van richtlijn 2006/112 wordt toegepast, betekent dat dat de lidstaten, als zij de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 aldus opzetten dat andere criteria worden aangelegd dan het criterium van de eerste ingebruikneming, leveringen van een gebouw of een gedeelte ervan en het bijbehorende terrein vrijstellen, tenzij deze levering plaatsvindt:

- tijdens het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, mits dit tijdvak niet langer duurt dan vijf jaar
 - of
 - tijdens het tijdvak dat verloopt tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van de uiteindelijke levering, mits dit tijdvak niet langer duurt dan twee jaar.
- 17 Uit artikel 43, lid 1, punt 10, van de Poolse btw-wet volgt dat bij de omzetting van artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 niet alleen is verwezen naar het begrip eerste ingebruikneming (artikel 12, lid 1, van richtlijn 2006/112), maar ook naar een van de tijdvakken in artikel 12, lid 2, van de richtlijn.
- 18 Bij de zogenoemde werkingssfeer van de vrijstelling van de belasting komt het voor de bepaling van het tijdvak waarin deze levering van een gebouw is vrijgesteld echter in wezen aan op de omschrijving van het begrip „eerste ingebruikneming”.
- 19 Richtlijn 2006/112 bedient zich van dit begrip, maar definieert het niet en geeft ook geen aanvullende voorwaarden voor het betrokken rechtsgevolg. Artikel 12, lid 2, tweede volzin, van richtlijn 2006/112 kent de mogelijkheid dat de lidstaten bepaalde regels voor de toepassing van het criterium van de eerste ingebruikneming vaststellen, maar enkel voor een bepaalde categorie handelingen, namelijk de verbouwing van gebouwen (bevestigd door het Hof in het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 36).
- 20 Volgens de nationale definitie in artikel 2, punt 14, van de btw-wet moeten drie cumulatieve criteria worden vervuld.
- 1) afgifte voor gebruik – na oprichten of verbeteren – van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan;
 - 2) in het kader van de uitvoering van een belastbare handeling (levering of dienst);
 - 3) aan de eerste verwerver of gebruiker.
- 21 Ernstige twijfels over de verenigbaarheid met richtlijn 2006/112 wekt de tweede voorwaarde, namelijk dat de afgifte voor gebruik heeft plaatsgevonden „in het kader van de uitvoering van een belastbare handeling” (levering of dienst), dat wil zeggen de vraag of de eerste ingebruikneming daadwerkelijk gepaard moet gaan met een belastbare handeling, zoals neergelegd in artikel 2, punt 14, van de btw-wet, of dat onder eerste ingebruikneming moet worden verstaan de feitelijke ingebruikneming van het gebouw (de afgifte ervan voor feitelijk gebruik).

- 22 Artikel 2, punt 14, van de btw-wet stelt namelijk de afgifte voor gebruik gelijk met een belastbare handeling (levering of dienst). Volgens deze bepaling komt het, ongeacht de feitelijke ingebruikneming, niet tot afgifte voor gebruik van een gebouw na oprichten (verbeteren) ervan, en dientengevolge niet tot een eerste ingebruikneming van een gebouw, als deze handeling niet gepaard gaat met een levering of dienst.
- 23 De definitie die de Poolse wetgever in artikel 2, punt 14, van de btw-wet heeft opgenomen, leidt er in de praktijk toe dat gevallen van oprichten of moderniseren van een gebouw in eigen beheer met het oogmerk het zelf in gebruik te nemen worden uitgesloten van eerste ingebruikneming. Hoewel een gebouw door de eerste gebruiker na oprichten of verbeteren ervan feitelijk in gebruik wordt genomen, komt het niet tot een eerste ingebruikneming in de zin van artikel 2, punt 14, van de wet omdat de afgifte van het gebouw voor dat gebruik niet heeft plaatsgevonden in het kader van de uitvoering van een belastbare handeling (levering of dienst). Dientengevolge kan de btw-vrijstelling krachtens artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet niet worden toegepast als een gebouw bijvoorbeeld tien jaar na de afgifte voor feitelijk gebruik wordt verkocht.
- 24 In dat geval worden niet alleen „nieuwe” gebouwen uitgesloten van de belastingvrijstelling, maar ook „oude” gebouwen die na oprichten (verbeteren) ervan in eigen beheer door de belastingplichtige met het doel deze zelf in gebruik te nemen, nog geen voorwerp van een belastbare handeling voor de btw waren.
- 25 Tegen de achtergrond van artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1, zoals gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”), waarvan artikel 135, lid 1, onder j), de tegenhanger in richtlijn 2006/112 is, heeft het Hof in punt 21 van het arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461) geoordeeld dat „[d]e btw-vrijstelling van artikel 13, B, onder g), van de Zesde richtlijn [...] van toepassing [is] op leveringen van een oud gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein. Ingevolge artikel 4, lid 3, onder a), van deze richtlijn kunnen de lidstaten de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorend terrein vóór eerste ingebruikneming echter aan btw onderwerpen.”
- 26 Soortgelijke overwegingen zijn te vinden in de arresten Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174, punt 26) en Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).
- 27 Bovendien was het Hof in zijn rechtspraak (zij het niet strikt met betrekking tot de definitie van het bovengenoemde begrip) stellig dat we te maken hebben met een eerste ingebruikneming als het gaat om een persoon die een gebouw op eigen

grond heeft opgericht en heeft gebruikt voor doeleinden van zijn eigen activiteit (zie arrest Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188).

- 28 Zoals advocaat-generaal Jacobs heeft opgemerkt in zijn conclusie in de zaak Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, punten 15 en 16), betekent de levering van een nieuw gebouw het einde van een productieproces. Het herhaald heffen van belasting bij elke verkoop van een onroerend goed zou bijgevolg niet gerechtvaardigd zijn. Een al gebruikt onroerend goed is niet het resultaat van een productieproces. Na het eerste bouwrijp maken van de grond en de oprichting van een gebouw wordt een onroerend goed in de regel eerder passief gebruikt, zonder waardetoevoeging. Derhalve zijn alleen de eerste levering van bouwrijp gemaakte grond en de levering van een gebouw voordat dit voor het eerst in gebruik wordt genomen, onderworpen aan btw, terwijl een volgende overdracht van een reeds eerder in gebruik genomen gebouw evenals de verhuur ervan niet aan btw zijn onderworpen (zie ook de conclusie van advocaat-generaal Trstenjak in de zaak RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2008:697, punt 50).

- 29 Twijfels rijzen ook met betrekking tot de definitie van „eerste ingebruikneming” [artikel 2, punt 14, onder b), van de btw-wet] voor zover dat begrip daarin wordt omschreven als de afgifte voor gebruik, in het kader van de uitvoering van belastbare handelingen, aan de eerste verwerver of gebruiker van een gebouw, bouwwerk of gedeelte ervan, nadat dit is verbeterd, als de uitgaven voor de verbetering, in de zin van de bepalingen over de inkomstenbelasting, ten minste 30 % van de beginwaarde bedroegen.

- 30 Uit artikel 12, lid 2, tweede volzin, van richtlijn 2006/112 volgt dat de lidstaten de voorwaarden voor de toepassing van het criterium van eerste ingebruikneming op de verbouwing van gebouwen kunnen bepalen. Twijfelachtig is echter of de criteria in artikel 2, punt 14, van de btw-wet de werkingssfeer en de doelstelling die met het begrip eerste ingebruikneming met het oog op de toepassing van artikel 135, lid 1, onder j), van richtlijn 2006/112 worden nagestreefd, niet te buiten gaan.

- 31 Uit de definitie van dat begrip vloeit voort, dat we niet slechts éénmaal te maken hebben met een eerste ingebruikneming van een gebouw, want een eerste ingebruikneming in de zin van de btw-wet kan zich herhaalde malen voordoen, namelijk na elke verbetering die meer dan 30 % van de beginwaarde van het gebouw heeft gekost. Uit oogpunt van artikel 43, lid 1, punt 10, van de btw-wet is een dergelijke handeling niet vrijgesteld van de belasting, aangezien de levering plaatsvindt in het kader van een volgende eerste ingebruikneming in de zin van artikel 2, punt 14, onder b), van deze wet (pas na de verbetering volgt immers een belastbare handeling en daarmee pas de afgifte voor gebruik).

- 32 Bovendien wordt niet nader bepaald vanaf welk moment en tot welk moment de uitgaven ter hoogte van ten minste 30 % van de beginwaarde van het gebouw moeten worden meegeteld om van een eerste ingebruikneming uit te gaan.

- 33 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de bewoordingen waarin de in artikel 135 van richtlijn 2006/112 neergelegde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd, aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door bedoelde vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 135 van richtlijn 2006/112 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren (zie in die zin arrest J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 Bovendien dient voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van Unierecht rekening te worden gehouden met zowel de bewoordingen en de context als de doelstellingen van deze bepaling (arresten *Tenuta il Bosco*, C-162/91, EU:C:1992:392, punt 11; *Maierhofer*, C-315/00, EU:C:2003:23, punt 27, en *Jyske Finans*, C-280/04, EU:C:2005:753, punt 34). De eenvormige toepassing van het Unierecht en het gelijkheidsbeginsel vereisen dat de bewoordingen van een bepaling van Unierecht die voor de betekenis en de draagwijdte ervan niet uitdrukkelijk naar het recht van de lidstaten verwijst, normaliter in de gehele Unie autonoom en uniform worden uitgelegd (zie in die zin arresten *Harbs*, C-321/02, EU:C:2004:447, punt 28, en *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, EU:C:2007:613, punt 24).