Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
A. RANTOS
van 20 mei 2021 [1]

Zaak C-299/20

Icade Promotion SAS, voorheen Icade Promotion Logement SAS
tegen
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[verzoek van de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Winstmargebelasting – Werkingssfeer – Leveringen van onroerend goed en bouwterreinen welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht – Belastingplichtige die voor de aankoop van onroerend goed geen recht op aftrek heeft gehad – Wederverkoop die onderworpen is aan de btw – Begrip ‚bouwterreinen'"

I. Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Icade Promotion SAS (hierna: „verzoekster") en de Franse belastingdienst [meer bepaald het ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerie van Overheidsoptreden en Overheidsrekeningen)] over de teruggaaf van door verzoekster betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de verkoop van bouwterreinen aan particulieren in 2007 en 2008.

2. Dit verzoek betreft de uitlegging van artikel 392 van richtlijn 2006/112/EG [2] (hierna: „btw-richtlijn"), waarbij in afwijking van het gemene recht – dat voorziet in belasting over de verkoopprijs –, een regeling van belasting over de winstmarge is ingevoerd.

3. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de afwijkende regeling van de winstmargebelasting waarin artikel 392 van de btw-richtlijn voorziet, van toepassing is op bepaalde handelingen met betrekking tot terreinen, waarvoor de belastingplichtige bij de verwerving ervan geen recht op aftrek heeft gehad, wanneer die terreinen na opsplitsing in kavels en na uitvoering van werkzaamheden als bouwterrein worden doorverkocht.

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

4. In de onderhavige zaak wordt een volkomen nieuwe problematiek aan de orde gesteld die voor het Hof de aanleiding zal vormen om de voorwaarden voor de toepassing van de winstmargeregeling in een zeer bijzonder geval te preciseren aan de hand van de uitlegging van de kernbegrippen van artikel 392 van de btw-richtlijn.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Btw-richtlijn

5. Artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]"

6. Artikel 12 van deze richtlijn luidt:

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

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

b) de levering van een bouwterrein.

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

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

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

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

7. Artikel 73 van de genoemde richtlijn bepaalt:

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

8. In artikel 135 van deze richtlijn wordt bepaald:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, [onder] a), bedoelde levering;

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

[...]"

9. Artikel 137, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

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

[...]

b) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, [onder] a), bedoelde levering;

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

[...]"

10. Onder titel XIII van deze richtlijn, met het opschrift „Afwijkingen", is in hoofdstuk 1, met het opschrift „Afwijkingen van toepassing tot de invoering van de definitieve regeling", artikel 392 opgenomen, dat luidt als volgt:

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

2. Uitvoeringsverordening nr. 1042/2013

11. Bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst[3] (hierna: „uitvoeringsverordening") is artikel 13 ter in de tekst van deze laatste verordening ingevoegd, dat luidt:

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

[...]

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

[...]"

12. Artikel 31 bis van de uitvoeringsverordening bepaalt:

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

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

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

2. Onder lid 1 valt met name het volgende:

[...]

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

[...]"

B. Frans recht

13. Artikel 257 van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek"), bepaalt:

„Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

[...]

[3] PB 2013, L 284, blz. 1.

6. Behoudens punt 7:

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

[...]

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

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

1. Het gaat met name om:

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

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

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

[...]

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

14. In artikel 268 van het belastingwetboek wordt bepaald:

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

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

b) [...]

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

[...]"

15. Artikel 231, lid 1, van bijlage II bij het belastingwetboek, waarvan de bepalingen met ingang van 1 januari 2008 zijn opgenomen in artikel 206, IV, lid 2, punt 9, van deze bijlage, bepaalt:

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

III. Feiten en hoofdgeding

16. In het kader van haar activiteit als ontwikkelaar heeft verzoekster niet bouwrijp gemaakte terreinen verworven van niet-btw-plichtigen (particulieren of lokale overheden).[4] Over die aankopen is derhalve geen btw geheven.

17. In eerste instantie heeft verzoekster in 2007 en 2008, nadat zij die terreinen in kavels had opgesplitst en werkzaamheden had uitgevoerd voor de aansluiting op verschillende voorzieningen (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool en telecommunicatie), de kavels met aansluitingen verkocht aan natuurlijke personen met het oog op de bouw van woningen. Verzoekster heeft de verkoop van de bouwterreinen, die in het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2008 heeft plaatsgevonden, op grond van de destijds geldende bepalingen van artikel 257, punt 6, en artikel 268, van het algemeen belastingwetboek onderworpen aan de regeling van de btw over de winstmarge.

18. Vervolgens heeft verzoekster de belastingdienst verzocht om teruggaaf van die btw over de winstmarge, namelijk 2 826 814 EUR voor het jaar 2007 en 2 369 881 EUR voor het jaar 2008. Dienaangaande betwistte zij het standpunt van de belastingdienst dat de verkoop van dergelijke terreinen onder de regeling van de btw over de winstmarge diende te vallen. Verzoekster had er immers belang bij om te worden onderworpen aan de regeling van het gemene recht van de btw over de verkoopprijs, aangezien volgens de nationale regeling die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding van kracht was, de verkoop van bouwterreinen aan particulieren met het oog op de bouw van woningen, was vrijgesteld van btw. Diezelfde regeling verbood daarentegen de aftrek van de btw over de verwerving van onroerend goed waarvan de wederverkoop onder de regeling van de btw over de winstmarge viel.

19. Aangezien de belastingdienst het bezwaar van verzoekster had afgewezen, heeft zij beroep ingesteld bij de tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk), dat bij arrest van 27 april 2012 is verworpen.

20. De cour administrative d'appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk) heeft het hoger beroep van verzoekster bij uitspraak van 18 juli 2014 een eerste maal verworpen.

21. De Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) heeft die uitspraak op 28 december 2016 echter gedeeltelijk vernietigd en de zaak terugverwezen naar de cour administrative d'appel de Versailles, die het hoger beroep van verzoekster bij een tweede uitspraak, op 19 oktober 2017, ten gronde heeft verworpen.

22. Daarop heeft laatstgenoemde tegen die tweede uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Conseil d'État.

23. Verzoekster betoogt dat zij onbebouwde terreinen buiten de werkingssfeer van de btw had verworven om deze onbebouwd door te verkopen, vervolgens de verworven terreinen in kavels had opgesplitst en werkzaamheden had uitgevoerd om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken, alvorens die kavels als bouwterreinen aan natuurlijke personen te verkopen met het oog op de bouw van woningen.

[4] De datum van de oorspronkelijke verwerving van die terreinen wordt noch in het verzoek om een prejudiciële beslissing, noch in de opmerkingen van partijen in het hoofdgeding vermeld.

24. Verzoekster betwist dat de regeling van de btw over de winstmarge van toepassing was op de verkopen, die op grond van de bepalingen van artikel 257, punt 6, gelezen in samenhang met artikel 268, van het belastingwetboek hadden plaatsgevonden, en voert aan dat die toepassing in twee opzichten niet in overeenstemming is met artikel 392 van de btw-richtlijn.

25. In de eerste plaats is verzoekster van mening dat artikel 392 van die richtlijn de lidstaten alleen toestaat om leveringen van bouwterreinen aan een winstmargeregeling te onderwerpen wanneer de belastingplichtige die deze leveringen verricht, de btw bij de verwerving van die terreinen heeft betaald, terwijl hij die btw niet kon aftrekken.

26. Volgens verzoekster heeft de cour administrative d'appel de Versailles echter geoordeeld dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige voor de aankoop geen „recht op aftrek" heeft gehad, slechts betrekking heeft op gevallen waarin de verwerving niet aan de btw was onderworpen.

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

28. In dit verband heeft de cour administrative d'appel de Versailles volgens verzoekster geoordeeld dat de vermelding in artikel 392 van die richtlijn van leveringen van bouwterreinen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht", noch tot doel noch tot gevolg heeft dat de aankoop van onbebouwde terreinen gevolgd door een wederverkoop als bouwterrein wordt uitgesloten.

IV. Prejudiciële vragen

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

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

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

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

– wanneer de belastingplichtige tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan de kenmerken van de terreinen heeft gewijzigd, zoals door opsplitsing ervan in kavels of de

uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool, telecommunicatie)?"

30. De partijen in het hoofdgeding stellen voor de eerste prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

– Verzoekster geeft het Hof in overweging te oordelen dat artikel 392 van de btw-richtlijn uitsluitend kan worden toegepast op gevallen waarin de belastingplichtige wederverkoper bij de verwerving btw heeft betaald die hij niet kon terugvorderen. Gelet op de in artikel 392 van die richtlijn gestelde voorwaarde, volgens welke de regeling van de btw over de winstmarge vereist dat de belastingplichtige „voor die aankoop geen recht op aftrek heeft gehad", is die regeling voor de belasting van onroerend goed volgens haar slechts van toepassing wanneer de belastingplichtige wederverkoper voor de aankoop btw heeft betaald, zonder dat hij die btw kon aftrekken. Daarentegen moet de toepassing van die regeling haars inziens worden uitgesloten wanneer de aankoop aan de btw onderworpen is geweest die de belastingplichtige wederverkoper in aftrek heeft kunnen brengen of wanneer bij de verwerving geen btw verschuldigd was.

– Volgens de Franse regering moet artikel 392 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de winstmargeregeling kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen, zowel wanneer de verwerving ervan aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer bij de verwerving geen btw verschuldigd was omdat die handeling buiten de werkingssfeer ervan viel of omdat die handeling daarvan was vrijgesteld.

31. De partijen in het hoofdgeding stellen voor de eerste subvraag van de tweede prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

– Verzoekster betoogt dat de winstmargeregeling slechts van toepassing is indien de verwerving door de belastingplichtige wederverkoper betrekking heeft op een terrein dat reeds op het tijdstip van verwering ervan door de belastingwetgeving als bouwterrein was aangemerkt.

– Volgens de Franse regering moet artikel 392 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de winstmargeregeling kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen wanneer die terreinen door de belastingplichtige wederverkoper als onbebouwde gronden zijn verworven.

32. De partijen in het hoofdgeding stellen voor de tweede subvraag van de tweede prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden:

– Volgens verzoekster staat niets eraan in de weg dat de winstmargeregeling wordt toegepast in geval van een opsplitsing in kavels van een bouwterrein die niet gepaard gaat met de afgifte van een bouwvergunning of vergunning voor de uitvoering van werkzaamheden, dan wel met de uitvoering van werkzaamheden op het terrein door de verkoper. Daarentegen is zij van mening dat de toepassing van de winstmargeregeling moet worden uitgesloten in geval van werkzaamheden voor de aanleg van verschillende voorzieningen (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool en telecommunicatie), aangezien die werkzaamheden kunnen worden beschouwd als constructies, omdat zij vast met de grond zijn verbonden.

– Volgens de Franse regering moet artikel 392 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de winstmargeregeling kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen wanneer de

belastingplichtige tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan de kenmerken van de terreinen heeft gewijzigd, zoals door opsplitsing ervan in kavels of de uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op wegen en op verschillende voorzieningen mogelijk te maken.

33. De Europese Commissie, die één gemeenschappelijk antwoord heeft voorgesteld op de twee vragen van de verwijzende rechter, is van mening dat de afwijkende regeling van de winstmargebelasting van artikel 392 van de btw-richtlijn niet van toepassing is op de wederverkoop van een terrein dat zonder btw is verworven en later is opgesplitst in kavels waarvoor werkzaamheden zijn uitgevoerd om de aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool en telecommunicatie).

V. Analyse

A. Inleidende opmerkingen

34. Vooraf zij opgemerkt dat het Hof nog niet de gelegenheid heeft gehad om zich uit te spreken over de uitlegging van artikel 392 van de btw-richtlijn.

35. Voorts blijkt uit de informatie van de Commissie dat alleen de Franse Republiek gebruik heeft gemaakt van de bepalingen van artikel 392 van die richtlijn en van de mogelijkheid om te voorzien in een afwijkende regeling van winstmargebelasting, terwijl de andere lidstaten niet voor een dergelijke belastingregeling hebben gekozen.

36. Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter te vernemen of de afwijkende regeling van winstmargebelasting van artikel 392 van de btw-richtlijn van toepassing is op bepaalde handelingen met betrekking tot terreinen waarvoor de belastingplichtige bij de verwerving ervan geen recht op aftrek heeft gehad, wanneer die terreinen, na opsplitsing in kavels en uitvoering van werkzaamheden, als bouwterrein wordt doorverkocht.

37. Het staat dus aan het Hof om het begrip „recht op aftrek voor de aankoop” en verder het begrip goederen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht” in de zin van artikel 392 van de btw-richtlijn uit te leggen.

38. Alvorens de kernbegrippen van die bepaling meer in detail te analyseren, wil ik er eerst op wijzen dat het geding betreffende de onroerendgoedtransactie dat in casu aanleiding heeft gegeven tot het verzoek om een prejudiciële beslissing, volgens mij niet binnen de werkingssfeer van artikel 392 van de btw-richtlijn valt. De verwerving van onbebouwde terreinen, die niet aan de btw is onderworpen, gevolgd door (de uitvoering van werkzaamheden en) de wederverkoop ervan als bouwterrein, valt immers buiten de werkingssfeer van de afwijkende regeling van de winstmargebelasting. Aldus lijkt die laatste slechts te zien op enkele specifieke gevallen van bouwterreinen en gebouwen die zijn gekocht met het oog op wederverkoop, waarvoor btw als voorbelasting is betaald zonder dat deze later is afgetrokken, en niet op onbebouwde terreinen die krachtens die richtlijn uitdrukkelijk van die belasting zijn vrijgesteld.

39. De hiernavolgende analyse strekt ertoe de voorgaande opmerking te staven aan de hand van een letterlijke, contextuele en teleologische uitlegging van artikel 392 van de btw-richtlijn, teneinde het Hof in staat te stellen de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven.

B. Eerste prejudiciële vraag

40. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat de winstmargebelasting kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen, zowel wanneer de verwerving ervan aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer bij de verwerving ervan geen btw verschuldigd was omdat die handeling buiten de werkingssfeer ervan viel of omdat die verwerving daarvan was vrijgesteld.

1. Letterlijke uitlegging van het begrip „recht op aftrek voor de aankoop"

41. Verzoekster betoogt dat de winstmargeregeling met betrekking tot onroerend goed slechts van toepassing is wanneer de belastingplichtige wederverkoper bij de verwerving btw heeft betaald, zonder dat hij die belasting kon aftrekken. Volgens verzoekster moet de toepassing van die regeling daarentegen worden uitgesloten wanneer die verwerving aan btw onderworpen is geweest die de belastingplichtige wederverkoper heeft kunnen aftrekken, of wanneer bij die verwerving geen btw verschuldigd was.

42. Verzoekster baseert haar uitlegging met name op de Engelse taalversie van artikel 392 van de btw-richtlijn, waarin specifiek wordt verwezen naar de „niet-aftrekbaarheid van de btw" over de aankoop [5] en leidt daaruit af dat dit artikel alleen betrekking heeft op gevallen waarin de koper die belasting daadwerkelijk eerst heeft gedragen zonder deze later te kunnen aftrekken.

43. De Franse regering is van mening dat moet worden uitgegaan van de letterlijke uitlegging van de Franse taalversie van artikel 392 van de btw-richtlijn, in welke versie geen melding wordt gemaakt van btw over de verkoop van terreinen die bestemd zijn om te worden doorverkocht. Daaruit vloeit volgens die regering voort dat de formulering die in de Franse versie is gebruikt („droit à déduction à l'occasion de l'acquisition") in feite zowel een situatie kan omvatten waarin de verkoop niet aan die belasting was onderworpen (en er dus geen recht op aftrek bestond), als een situatie waarin de oorspronkelijke verkoop daarentegen wel aan de btw was onderworpen, maar de belastingplichtige die belasting niet kon aftrekken.

44. Uit lezing van de verschillende taalversies van artikel 392 van de btw-richtlijn blijkt dat er inderdaad verschillen zijn in de gebruikte bewoordingen, hetgeen aanleiding kan geven tot uitleggingsproblemen. In de Franse taalversie van die bepaling is slechts sprake van het ontbreken van een „recht op aftrek" zonder te preciseren of het ontbreken van dat recht gewoon te wijten is aan het feit dat de oorspronkelijke handeling niet aan btw was onderworpen, dan wel aan btw was onderworpen zonder een later recht op aftrek te doen ontstaan. [6] In de Engelse taalversie van die bepaling is echter uitdrukkelijk sprake van „btw over de aankoop" (of „gedragen

[5] De Engelse versie van artikel 392 van de btw-richtlijn luidt als volgt: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price" (cursivering van mij).

[6] Die formulering is ook gebruikt in andere taalversies van artikel 392 van de btw-richtlijn, waaronder de Spaanse („no haya tenido derecho a deducción"), de Duitse („kein Recht auf Vorsteuerabzug"), de Griekse („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά"), de Italiaanse („non ha avuto diritto alla detrazione") en de Nederlandse taalversie („geen recht op aftrek").

bij de verwerving") en is gepreciseerd dat die btw „niet aftrekbaar was" („the VAT on the purchase was not deductible"), zodat er weinig twijfel over bestaat dat de verkoop van dergelijke terreinen in beginsel aan de btw onderworpen moest zijn.[7]

45. In het licht van de afwijkingen in de verschillende taalversies van artikel 392 van de btw-richtlijn zij eraan herinnerd dat de in een van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering volgens vaste rechtspraak van het Hof niet als enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling kan dienen of voorrang kan hebben boven de andere taalversies.[8]

46. Tevens dient in herinnering worden gebracht dat wanneer er afwijkingen zijn tussen de verschillende taalversies van een tekst van Unierecht, er bij de uitlegging van de betrokken bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt.[9]

2. Contextuele uitlegging van het begrip „recht op aftrek voor de aankoop"

47. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan de ontstaansgeschiedenis van een bepaling van Unierecht relevante gegevens voor de uitlegging van die bepaling bevatten.[10] Derhalve moet worden gekeken naar de situatie op het moment waarop de btw-richtlijn is vastgesteld om te onderzoeken of er gegevens zijn die de inhoud ervan kunnen verduidelijken en de uitlegging ervan kunnen vergemakkelijken.

48. In dit verband stelt de Commissie dat de winstmargeregeling, overeenkomstig de uitlegging die zij in 1992 aan artikel 392 van de btw-richtlijn heeft gegeven, van toepassing moet zijn op grond die zonder btw is verworven.

49. Meer in het bijzonder wijst de Commissie erop dat zij in haar verslag aan de Raad van de Europese Unie[11] over de overgangsbepalingen met betrekking tot de in artikel 28, lid 3, onder f), van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)[12] voorziene afwijking heeft verklaard dat „[k]rachtens dit artikel [...] de lidstaten als maatstaf van heffing van de [btw] [mogen] aanhouden het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs van gebouwen en bouwterreinen die met het oog op wederverkoop zijn gekocht door een belastingplichtige welke voor die aankoop geen recht op aftrek had. De afwijking betreft dus belastingplichtigen die niet nieuwgebouwde gebouwen of terreinen waarvan de aanschaf buiten het toepassingsgebied van de [btw] viel verhandelen."

50. Volgens de Commissie komt die uitlegging ook overeen met de logica die is uiteengezet in de toelichting bij de Zesde richtlijn – welke richtlijn bij de btw-richtlijn is ingetrokken – volgens welke een verlaagde maatstaf van heffing kon worden toegepast wanneer een goed waarover

7 Die formulering is overgenomen in andere taalversies van artikel 392 van de btw-richtlijn, waaronder de Bulgaarse („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане"), de Hongaarse („nem volt adólevonásra jogosult"), de Poolse („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu"), de Roemeense („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare") en de Finse taalversie („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta").

8 Zie arrest van 12 september 2019, A e.a. (C-347/17, EU:C:2019:720, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 Zie in die zin arrest van 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) en United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 Zie arrest van 12 december 2019, G.S. en V.G. (Bedreiging van de openbare orde) (C-381/18 en C-382/18, EU:C:2019:1072, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 Verslag over de overgangsbepalingen van artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) en artikel 1, lid 1, van de 18e richtlijn (89/465/EEG) ingediend overeenkomstig artikel 3 van de 18e richtlijn van de Raad van 18 juli 1989 [SEC(92) 1006 def.].

12 Richtlijn 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; hierna: „Zesde richtlijn").

reeds op definitieve basis btw is geheven (bijvoorbeeld een woning, die „verbruikt" is omdat zij voor het eerst in gebruik is genomen), later opnieuw in het „handelsverkeer" wordt opgenomen en opnieuw aan de btw wordt onderworpen. Om rekening te houden met deze wederverkoop van het onroerend goed, die een te zware belastingdruk zou leggen op de handel in onroerend goed, was het nodig om af te wijken van belastingheffing volgens de algemene beginselen en moest de lidstaten de mogelijkheid worden geboden de btw-grondslag vast te stellen door middel van een „grondslag op grondslag"-aftrek. [13]

51. Hoewel de contextuele uitlegging van artikel 392 van de btw-richtlijn inderdaad de bedoelingen van de Uniewetgever met betrekking tot de werkingssfeer van de afwijkende regeling van de winstmargebelasting aan het licht lijkt te brengen, meen ik dat wanneer ik mijn analyse tot die uitlegging beperk, het gevaar bestaat dat ik de prejudiciële vraag slechts gedeeltelijk en onvolledig beantwoord. Aldus ben ik van mening dat de afwijkende regeling van de winstmargebelasting niet alleen van toepassing moet zijn op het geval dat door de Commissie op basis van de contextuele uitlegging wordt beoogd, namelijk de aankoop en de daaropvolgende wederverkoop van een bouwterrein dat zonder btw is verworven door een belastingplichtige die in dergelijke goederen handelt, maar dat zij ook moet gelden in het geval waarin de belastingplichtige wederverkoper bij de verwerving btw heeft betaald, zonder dat hij die belasting kon aftrekken. De teleologische uitlegging van het begrip „recht op aftrek voor de aankoop", waarop ik thans zal ingaan, bevestigt die zienswijze en maakt het tevens mogelijk de verwijzende rechter een volledig antwoord te geven.

3. Teleologische uitlegging van het begrip „recht op aftrek voor de aankoop"

a) Winstmargebelasting als regeling die afwijkt van de regeling van het gemene recht van belasting van de verkoop van „bouwterreinen" op basis van hun verkoopprijs

52. Alvorens de doelstellingen van de btw-richtlijn en artikel 392 daarvan in detail te analyseren, moet volgens mij worden vastgesteld met welk doel die richtlijn van toepassing is op terreinen als die welke in casu aan de orde zijn.

53. In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de winstmargeregeling van artikel 392 van de btw-richtlijn een afwijking vormt van het in artikel 73 van die richtlijn neergelegde beginsel, volgens hetwelk de btw wordt berekend op basis van de verkregen prestatie, namelijk de verkoopprijs.

54. Aldus is de levering van een bouwterrein door een belastingplichtige onderworpen aan de btw, in beginsel volgens de regeling van het gemene recht, overeenkomstig artikel 9, lid 1, en artikel 12, lid 1, van de btw-richtlijn, of, bij wijze van afwijking voor de lidstaten die in die mogelijkheid hebben voorzien, volgens de winstmargeregeling van artikel 392 van die richtlijn.

55. Die laatste bepaling biedt lidstaten de mogelijkheid een regeling van belastingheffing over de winstmarge (en niet over de verkoopprijs zoals in de regeling van het gemene recht) in te voeren, waarbij de maatstaf van heffing bestaat in het verschil tussen de verkoop- en de aankoopprijs.

[13] Voorstel voor een zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: Uniforme belastinggrondslag [COM(1973) 950 def.].

56. Aangezien het gaat om een afwijking van het algemene beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de btw in principe moet worden geheven over de tussen partijen overeengekomen prijs, moet artikel 392 van die richtlijn strikt worden uitgelegd, zonder dat die bepaling daardoor evenwel mag worden uitgehold. [14]

57. In de tweede plaats moet worden benadrukt dat de btw-richtlijn een duidelijk onderscheid maakt tussen leveringen van bouwterreinen die (net als gebouwen) onder het gemene recht vallen en aan de btw zijn onderworpen, en leveringen van onbebouwde terreinen, die van die belasting zijn vrijgesteld. [15]

58. Aldus bepaalt artikel 12, lid 3, van de btw-richtlijn dat voor de toepassing van artikel 12, lid 1, onder b), van dat artikel als „bouwterrein" wordt beschouwd, de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen. De lidstaten dienen, bij de omschrijving welke terreinen als „bouwterreinen" moeten worden aangemerkt, de doelstelling van artikel 135, lid 1, onder k), van die richtlijn, dat enkel de leveringen van onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal bestemd zijn, van btw vrijstelt, in acht te nemen. [16]

59. De beoordelingsmarge van de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein" wordt eveneens beperkt door de draagwijdte van het begrip „gebouw", dat door de Uniewetgever in artikel 12, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn zeer ruim is omschreven als „ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden". [17]

60. In het licht van het voorgaande ben ik van mening dat het de bedoeling van de Uniewetgever was om uitsluitend de verkoop van onbebouwde terreinen vrij te stellen van de btw en om iedere levering van bouwterreinen onder bezwarende titel door een belastingplichtige aan de btw te onderwerpen, hetzij over de verkoopprijs volgens de regeling van het gemene recht, hetzij over de winstmarge volgens de afwijkende regeling.

b) Uitlegging van het begrip „recht op aftrek" in het licht van de door de btw-richtlijn beoogde fiscale neutraliteit

61. Zowel de Franse regering als verzoekster benadrukt dat de btw-richtlijn er met name toe strekt het beginsel van fiscale neutraliteit te waarborgen en dat artikel 392 van die richtlijn in het licht van dat beginsel moet worden uitgelegd. De betrokken partijen blijken dat beginsel evenwel elk op een verschillende wijze uit te leggen.

62. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke leveringen van goederen, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, ter zake van de btw-heffing verschillend worden behandeld. [18]

[14] Zie naar analogie arresten van 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punten 22 en 23), en 5 september 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punt 32).

[15] Zie in die zin arrest van 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[16] Zie in die zin arresten van 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 30), en 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 53).

[17] Zie arrest van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 54).

[18] Zie arrest van 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63. Verzoekster is van mening dat de onderwerping aan de btw over de winstmarge een toepassing van het beginsel van de neutraliteit van de btw is die strekt tot compensatie van resterende niet-aftrekbare btw. Die afwijking is volgens haar dus gerechtvaardigd om dubbele belasting te voorkomen, dat wil zeggen belastingheffing over een prijs waarin btw is begrepen welke is geheven over de aankoop van het terrein en welke de belastingplichtige wederverkoper niet heeft kunnen aftrekken. Om het bedrag van die resterende btw te verkleinen en geen btw te heffen over een verkoopprijs waarin de niet in aftrek gebrachte btw over de aankoop van het terrein is begrepen, staat artikel 392 van de btw-richtlijn toe dat alleen belasting wordt geheven over de winstmarge – te weten het verschil tussen de verkoop- en de aankoopprijs – waarbij zo, teneinde de neutraliteit van de belasting te herstellen, de winstmarge wordt verminderd met de bij de aankoop niet in aftrek gebrachte btw. Aldus is verzoekster van mening dat een belasting die wordt berekend over de volledige verkoopprijs die een onderneming bij de levering van een terrein ontvangt, terwijl zij bij de aankoop ervan de in de aankoopprijs begrepen btw niet kon aftrekken, tot dubbele belasting leidt.

64. Daarentegen is het volgens verzoekster, gelet op het doel van de winstmargeregeling, niet gerechtvaardigd dat die regeling wordt toegepast op de verkoop van een terrein waarvan de aankoop niet aan de btw onderworpen is geweest, of, in voorkomend geval, wanneer de btw is afgetrokken. In dat geval geniet de belastingplichtige wederverkoper volgens verzoekster een ongerechtvaardigd financieel en concurrentievoordeel ten nadele van de overheidsfinanciën.

65. De Franse regering stelt dat de door verzoekster voorgestelde uitlegging in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit en met de wezenlijke kenmerken van de btw.[19] De toepassing van die wezenlijke kenmerken leidt er haars inziens toe dat, teneinde de neutraliteit van de btw te waarborgen, bijzondere regelingen worden ingevoerd voor bepaalde specifieke goederen die, nadat zij het voorwerp van een eerste eindverbruik zijn geweest, opnieuw in een economisch productie- of distributieproces worden opgenomen om het voorwerp van een tweede eindverbruik te worden.

66. De Franse regering betoogt dat wanneer er geen aftrekmogelijkheid bestaat, een heffing van belasting over de totale verkoopprijs aan het einde van dit eerste verbruik in dergelijke situaties ertoe leidt dat niet alleen de prijs waarop reeds een definitieve btw-heffing is toegepast, maar ook het bedrag van die heffing zelf in de maatstaf van heffing wordt opgenomen. Dat heeft volgens haar ook tot gevolg dat de uiteindelijke btw-last afhangt van het economische verkeer, met name van het aantal malen dat er sprake is van opeenvolgend eindverbruik en de op het moment daarvan betaalde prijzen, hetgeen in strijd is met de beoogde neutraliteit.

67. Die uitlegging wordt ook onderschreven door de Commissie, die zich baseert op de toelichting bij de Zesde richtlijn waarnaar in de punten 48 tot en met 50 van de onderhavige conclusie is verwezen.

68. Aldus kan uit de bedoelingen van de Uniewetgever mijns inziens worden afgeleid dat de verlaagde maatstaf van heffing waarin de winstmargeregeling voorziet, in de eerste plaats moet worden toegepast wanneer goederen waarvan de verwerving niet binnen de werkingssfeer van de

[19] De wezenlijke kenmerken van de btw zijn, zoals de Franse regering opmerkt, de volgende: ten eerste is de belasting algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; ten tweede is het bedrag ervan evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; ten derde vindt de heffing van de belasting plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, daaronder begrepen de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; ten vierde kan de belastingplichtige de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (zie arrest van 12 juni 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punt 23).

btw valt (bijvoorbeeld woningen, goederen die worden „verbruikt" bij hun eerste ingebruikneming), later opnieuw in het „handelsverkeer" worden gebracht en opnieuw aan de btw worden onderworpen.

69. Ik merk tevens op dat een dergelijke uitlegging in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof inzake de belastingheffing op gebruikte goederen, waarvoor een overeenkomstige regeling geldt als die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Zo heeft het Hof geoordeeld dat het belasten van de totale prijs van de levering door een belastingplichtige wederverkoper van een gebruikt goed, terwijl de prijs waartegen laatstgenoemde dit goed heeft aangekocht, een btw-bedrag omvat dat als voorbelasting is betaald door een persoon die dat (net als de belastingplichtige wederverkoper) niet kon aftrekken, namelijk een dubbele belasting meebrengt. [20]

70. Een dergelijke uitlegging zorgt er ook voor dat het beginsel van fiscale neutraliteit in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof wordt toegepast, aangezien zij waarborgt dat leveringen van soortgelijke goederen die met elkaar concurreren, uit btw-oogpunt niet verschillend worden behandeld en dat marktdeelnemers die dezelfde handelingen verrichten, wat de heffing van btw betreft, niet verschillend worden behandeld. [21]

71. Aldus is enerzijds niet elke in artikel 392 van de btw-richtlijn bedoelde verwerving van bouwterreinen door een belastingplichtige met het oog op wederverkoop, noodzakelijkerwijs aan de btw onderworpen. Zo is de verwerving van een bouwterrein niet aan de btw onderworpen wanneer de oorspronkelijke verkoper een particulier is die, wat die verkoop betreft, uitsluitend handelt in het kader van het beheer van zijn privévermogen, dat wil zeggen zijn eigendomsrecht uitoefent, zonder dat die verkoop deel uitmaakt van de uitoefening van een economische activiteit door hem. [22]

72. Anderzijds leidt de zienswijze dat artikel 392 van de btw-richtlijn alleen aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargeregeling uitsluitend kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen waarvan de verwerving aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, waarbij de toepassing van die regeling dus wordt uitgesloten wanneer over die verwerving geen btw is geheven (ingeval die terreinen opnieuw in een economisch proces worden opgenomen met het oog op een tweede verbruik), ertoe dat leveringen van soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, en de marktdeelnemers die ze verrichten, vanuit btw-oogpunt verschillend worden behandeld. Volgens die zienswijze vallen van die soortgelijke leveringen van bouwterreinen immers alleen de eerste onder de winstmargeregeling, terwijl de laatste onder de btw-regeling van het gemene recht vallen.

73. Ik merk tevens op dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn bedoelde regeling van de heffing van btw over de winstmarge, ondanks de gelijkenissen tussen de berekeningswijze ervan en andere belastingen op inkomsten uit onroerende zaken, zoals de belasting op de meerwaarde van onroerende zaken [23], voor de onderwerping aan de belasting geen specifieke duur van het bezit van het betrokken goed vereist. Ik ben van mening dat een dergelijk vereiste het mogelijk maakt om de

[20] Zie arrest van 3 maart 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, punt 48). Zie in die zin ook arresten van 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punt 25), en 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punt 38).

[21] Zie punt 62 van de onderhavige conclusie.

[22] Arrest van 15 september 2011, Slaby e.a. (C-180/10 en C-181/10, EU:C:2011:589, punt 50).

[23] Zie met name artikelen 150 U en 150 VD van het belastingwetboek, artikel 90, 10°, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; artikel 41, lid 5, van de kodikas forologias isodimatos [wetboek van inkomstenbelasting (Griekenland), N.4172/2013, wet 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), zoals gewijzigd bij wet 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)].

werkingssfeer van die afwijkende regeling duidelijk en nauwkeurig af te bakenen en verder te zorgen voor een uniforme en transparante toepassing ervan op alle marktdeelnemers die bij de in dat artikel bedoelde handelingen betrokken zijn.

74. In het licht van het voorgaande is het mijns inziens vanzelfsprekend dat de winstmargeregeling van toepassing is in het door de Franse regering en de Commissie bedoelde geval, waarin de verwerving van een bouwterrein of een gebouw met het oog op wederverkoop niet aan de btw is onderworpen, terwijl de door de belastingplichtige wederverkoper betaalde koopprijs in feite een niet-aftrekbaar btw-bedrag bevat dat door de oorspronkelijke (niet-belastingplichtige) verkoper als voorbelasting is betaald.

75. Op grond van de in de punten 70 tot en met 72 van de onderhavige conclusie uiteengezette redenering ben ik van mening dat artikel 392 van de btw-richtlijn ook van toepassing moet zijn in het door verzoekster genoemde geval, waarin een belastingplichtige onder de btw-regeling van het gemene recht een bouwterrein aankoopt en de voorbelasting voordat hij dat terrein doorverkoopt om welke reden dan ook niet kan aftrekken. In casu waarborgt de toepassing van de winstmargeregeling in een dergelijke situatie eveneens het beginsel van fiscale neutraliteit, aangezien dubbele belasting wordt voorkomen.

76. Noch een letterlijke uitlegging, noch een contextuele en teleologische uitlegging kunnen echter rechtvaardigen dat die afwijkende regeling wordt toegepast op onbebouwde terreinen, die in casu volledig zijn vrijgesteld van btw. Derhalve kan noch de verwerving op zich, noch de achtereenvolgende verwerving van onbebouwde terreinen aan de btw worden onderworpen.

77. Daaruit vloeit voort dat er geen enkel gevaar van dubbele belasting bestaat in geval van de wederverkoop van dergelijke grond, zelfs niet indien die grond intussen „belastbaar" is geworden als bouwterrein. Aangezien onbebouwde terreinen zijn vrijgesteld van btw, komen deze evenmin in aanmerking voor „eindverbruik" in de zin van de btw-richtlijn, zodat de kwestie van de „herintroductie" ervan in het handelsverkeer niet aan de orde is. In die twee gevallen is er derhalve geen sprake van btw „die nog aanwezig is" in een dergelijk goed als gevolg van een eventuele eerdere belastingheffing.

78. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat in een geval als dat van het hoofdgeding de verkoop van bouwterreinen die voordien onbebouwde terreinen waren, onder het gemene recht van de btw over de verkoopprijs moet vallen, als bedoeld in artikel 9, lid 1, en artikel 12, lid 1, van de btw-richtlijn, en niet onder de afwijkende regeling van artikel 392 van die richtlijn.

79. Samengevat is artikel 392 van de btw-richtlijn mijns inziens alleen van toepassing op gebouwen en bouwterreinen die met het oog op wederverkoop zijn aangekocht in de volgende twee gevallen: wanneer de verwerving van die goederen aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, of wanneer bij de verwerving ervan geen btw verschuldigd was, omdat die handeling buiten de werkingssfeer van de btw viel, ook al is in de prijs waartegen de belastingplichtige wederverkoper die goederen heeft verworven een bedrag aan btw begrepen dat door de oorspronkelijke (niet-belastingplichtige) verkoper als voorbelasting is betaald.

80. Die zienswijze maakt het mogelijk de doelstellingen en de nuttige werking van artikel 392 van de btw-richtlijn te waarborgen en die bepaling, als afwijkende regeling, toch strikt uit te leggen.

81. In het licht van het voorgaande geeft ik als antwoord op de eerste vraag in overweging dat artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargebelasting kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen, zowel wanneer de verwerving ervan aan de btw onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer bij de verwerving ervan geen btw verschuldigd was omdat die handeling buiten de werkingssfeer van die belasting viel, ook al omvat de prijs waartegen de belastingplichtige wederverkoper die goederen heeft verworven een btw-bedrag dat door de oorspronkelijke (niet-belastingplichtige) verkoper als voorbelasting is betaald. Die bepaling is echter niet van toepassing op leveringen van bouwterreinen waarvan de oorspronkelijke verwerving als onbebouwde terreinen buiten de werkingssfeer van de btw-richtlijn viel.

C. Tweede prejudiciële vraag

82. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het de toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van bouwterreinen in de volgende twee gevallen uitsluit:

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

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

83. Ik wil er onmiddellijk op wijzen dat de analyse die tot het voorgestelde antwoord op de eerste vraag heeft geleid, de tweede vraag in haar geheel lijkt te beantwoorden, namelijk dat artikel 392 van de btw-richtlijn slechts van toepassing is wanneer de verwerving door de belastingplichtige wederverkoper betrekking heeft op een terrein dat op het tijdstip van de aankoop ervan door de belastingwetgeving reeds als bouwterrein was aangemerkt. Aldus is de winstmargeregeling niet van toepassing op leveringen van bouwterreinen waarvan de oorspronkelijke verwerving als onbebouwde terreinen niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn viel.

84. Niettemin zal ik de gestelde vraag volledig onderzoeken om het Hof in staat te stellen de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven.

1. Toepassing van artikel 392 van de btw-richtlijn op „bouwterreinen” die oorspronkelijk als „onbebouwde terreinen” zijn verworven

85. Met zijn eerste subvraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargeregeling kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen wanneer die door de belastingplichtige wederverkoper als onbebouwde terreinen zijn verworven.

86. In dit verband zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn een duidelijk onderscheid maakt tussen „bouwterreinen” en „onbebouwde terreinen” en deze op fiscaal gebied verschillend behandelt. De rechtsregeling voor de verkoop van dergelijke terreinen is beschreven in de punten 57 tot en met 60 van de onderhavige conclusie.

87. Uit de bewoordingen van artikel 392 van de btw-richtlijn blijkt zeer duidelijk dat de afwijkende regeling van de winstmargebelasting alleen van toepassing is op „bouwterreinen" wanneer die „met het oog op wederverkoop zijn gekocht". Die uitlegging wordt ook bevestigd door de contextuele en teleologische uitlegging van artikel 392 van die richtlijn. [24]

88. De werkingssfeer van die bepaling lijkt dus duidelijk beperkt te zijn tot terreinen die van meet af als ondergrond voor een opstal zijn bestemd en die door de nationale wetgeving reeds bij de verwerving ervan als „bouwterreinen" waren aangemerkt. Daaruit volgt dat onbebouwde terreinen die niet als ondergrond voor een opstal zijn bestemd en die in beginsel van de btw zijn vrijgesteld, van de werkingssfeer van die bepaling zijn uitgesloten. Met andere woorden, de wijziging van de juridische kwalificatie van gronden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, lijkt in de weg te staan aan de toepassing van de winstmargeregeling, die vereist dat het verworven goed en het doorverkochte goed juridisch identiek zijn.

89. Die uitlegging is ook in overeenstemming met het beginsel dat artikel 392 van de btw-richtlijn als afwijkende regeling strikt moet worden uitgelegd. [25]

90. Gelet op het voorgaande, geef ik in overweging om op de eerste subvraag van de tweede vraag te antwoorden dat artikel 392 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de winstmargeregeling niet kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen wanneer die terreinen door de belastingplichtige wederverkoper als onbebouwde terreinen zijn verworven.

2. Toepassing van artikel 392 van de btw-richtlijn op bouwterreinen waarvan de kenmerken zijn gewijzigd

91. Met zijn tweede subvraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 392 van de btw-richtlijn de toepassing van de winstmargeregeling op een levering van bouwterreinen uitsluit wanneer de belastingplichtige tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan de kenmerken van de terreinen heeft gewijzigd, zoals door opsplitsing ervan in kavels of de uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool, telecommunicatie).

92. In het kader van die subvraag moet worden onderzocht of de in artikel 392 van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht", zoals de Commissie stelt, impliceren dat het goed wordt doorverkocht in de staat waarin het zich bevindt, zonder dat er ingrijpende werkzaamheden zijn uitgevoerd, dan wel of, overeenkomstig de uitlegging van de Franse regering, dergelijke werkzaamheden zich niet verzetten tegen de toepassing van die bepaling.

93. Verzoekster is van mening dat bepaalde wijzigingen, zoals de opsplitsing van een terrein in kavels, niet in de weg staan aan de toepassing van de winstmargeregeling, terwijl de uitvoering van meer ingrijpende werkzaamheden op die grond (zoals werkzaamheden om de aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken) daaraan wel in de weg staan.

[24] Zie punten 47 tot en met 81 van de onderhavige conclusie.

[25] Zie punt 56 van de onderhavige conclusie.

94. Gelet op het voorgestelde antwoord op de eerste subvraag van de tweede vraag, namelijk dat de toepassing van artikel 392 van de btw-richtlijn is uitgesloten voor oorspronkelijk als onbebouwde terreinen verworven terreinen die voor wederverkoop zijn bestemd, ben ik van mening dat deze tweede subvraag geen juridisch belang heeft voor de onderhavige zaak.

95. Om het Hof in staat te stellen de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, zal ik echter de situatie onderzoeken waarin het terrein dat wordt doorverkocht, op het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving ervan door de nationale wetgeving niet specifiek als „onbebouwd" terrein was aangemerkt, en dus als „bouwterrein" kon worden beschouwd, gelet op de beperkte verschillen die in de praktijk tussen die twee soorten grond kunnen bestaan.

96. Aangezien het aan de lidstaten staat om te bepalen welke terreinen als „bouwterrein" moeten worden beschouwd, lijkt de Franse regering immers ervan uit te gaan dat een niet bouwrijp terrein als dat wat in het hoofdgeding is doorverkocht, vanaf de eerste aankoop ervan eventueel als „bouwterrein" kan worden aangemerkt.

97. Aldus is de Franse regering van mening dat wanneer een niet bouwrijp terrein volgens de omschrijving van de betrokken lidstaat als bouwterrein wordt aangemerkt, de wijzigingen die worden uitgevoerd om er een bouwrijp terrein van te maken, dat dus bestemd blijft om te worden bebouwd, zolang zij niet als „gebouwen" kunnen worden aangemerkt, geen invloed hebben op de kwalificatie van het terrein als „bouwterrein". Volgens die regering wordt die zienswijze bevestigd in de rechtspraak van het Hof. [26]

98. Op grond van die redenering kan worden gesteld dat eventuele wijzigingen aan het betrokken terrein geen invloed hebben op de toepassing van artikel 392 van de btw-richtlijn (ongeacht het al dan niet ingrijpende karakter van die wijzigingen), zolang dat terrein zijn status van „bouwterrein" behoudt.

99. Om de redenen die ik hierna zal uiteenzetten, ben ik echter van mening dat een dergelijke redenering niet kan slagen.

100. In de eerste plaats wil ik erop wijzen dat de beoordelingsmarge waarover de lidstaten bij de omschrijving van het begrip „bouwterrein" beschikken, immers door de btw-richtlijn zelf wordt beperkt. [27] Ik beschouw het door de Franse regering voorgelegde geval derhalve als hypothetisch, maar merk op dat het in strijd kan zijn met de bepalingen van die richtlijn.

101. Verder is een dergelijke uitlegging niet alleen in strijd met de doelstellingen van de winstmargeregeling, maar ook met de grondbeginselen van de btw-richtlijn, met name het beginsel dat voorziet in belastingheffing over de „toegevoegde waarde" die wordt gecreëerd, met name door werkzaamheden zoals die welke in de tweede prejudiciële vraag worden beschreven.

102. In dit verband merk ik op dat de bewoordingen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht" bij letterlijke uitlegging doelen op een wederverkoop van het goed in de staat waarin het zich bevindt, zonder dat er ingrijpende werkzaamheden aan zijn uitgevoerd. Het lijkt er dus op dat de winstmargeregeling uitsluitend ziet op achtereenvolgende verkopen van onroerende goederen. Zelfs indien bepaalde ingrepen of werkzaamheden niet kunnen worden uitgesloten, lijkt artikel 392 van de btw-richtlijn geen betrekking te hebben op ingrijpende werkzaamheden die

[26] Zie arrest van 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[27] Zie punten 58 en 59 van de onderhavige conclusie.

niet alleen de commerciële kenmerken van het betrokken goed kunnen wijzigen, maar ook „toegevoegde waarde" kunnen creëren die overeenkomstig de btw-regeling van het gemene recht volledig kan worden belast.

103. Dat lijkt ook te worden bevestigd in de rechtspraak van het Hof, volgens welke een gebouw dat is verbouwd of gemoderniseerd, aan de btw-regeling van het gemene recht moet worden onderworpen, aangezien die werkzaamheden toegevoegde waarde hebben gecreëerd ten opzichte van de aanvankelijke constructie. [28]

104. Ik ben van mening dat een dergelijke redenering naar analogie op de onderhavige zaak moet worden toegepast. Aldus kan de winstmargeregeling niet van toepassing zijn in geval van een ingrijpende wijziging van een goed die toegevoegde waarde creëert en die in beginsel aan de regeling van het gemene recht van de btw over de verkoopprijs moet worden onderworpen.

105. In de tweede plaats lijkt de door de Franse regering voorgestelde uitlegging voorbij te gaan aan het feit dat de aard van de door verzoekster uitgevoerde werkzaamheden kan leiden tot een wijziging van de juridische kwalificatie van de betrokken terreinen, die in het licht van het Unierecht en de rechtspraak van het Hof „gebouwen" worden en aldus in de weg staan aan de toepassing van de winstmargeregeling.

106. Wat de werkingssfeer van de btw-richtlijn betreft, wordt „onroerend goed" in de uitvoeringsverordening omschreven als ieder „gebouw" of iedere „constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is", zoals „de bouw van blijvende structuren op een terrein, alsook bouw- en sloopwerkzaamheden verricht aan blijvende structuren zoals gas-, water- en rioolleidingen en dergelijke". [29]

107. Aldus blijkt dat de door verzoekster uitgevoerde werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld het bouwrijp maken van het terrein, de aanleg van een weg of de aansluiting op verschillende voorzieningen, onder het begrip „gebouw" vallen, met name aangezien zij vast met de grond zijn verbonden.

108. Zoals verzoekster en de Commissie terecht opmerken, is er dus sprake van een wijziging van de kenmerken van het terrein door die constructies, of zelfs door het begin van een bouwactiviteit voor een nieuw gebouw, en niet van een loutere aankoop en doorverkoop van een terrein.

109. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn gebruikte bewoordingen „welke met het oog op wederverkoop zijn gekocht", inhouden dat het goed wordt doorverkocht in de staat waarin het zich bevindt, zonder dat er ingrijpende werkzaamheden aan zijn uitgevoerd. Dat lijkt ook in overeenstemming te zijn met de geest van de winstmargeregeling, die een afwijkende regeling is, welke strikt moet worden uitgelegd.

110. Ten slotte moet volledigheidshalve ook worden nagegaan of het antwoord dat ik op deze subvraag in overweging geef, hetzelfde blijft ingeval verzoekster tussen het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving en de doorverkoop geen werkzaamheden had uitgevoerd zoals die welke in de tweede vraag zijn beschreven, maar die terreinen alleen in kavels had opgesplitst. Daarop lijkt het eerste onderdeel van de tweede subvraag van de verwijzende rechter te zien.

[28] Zie naar analogie arrest van 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punten 32 en 33).

[29] Zie artikel 13 ter, onder b), en artikel 31 bis, lid 2, onder d), van de uitvoeringsverordening.

111. Volgens de redenering in de punten 104 tot en met 106 van de onderhavige conclusie kan de verkaveling van een terrein die niet gepaard gaat met de verkrijging van een bouwvergunning, noch met werkzaamheden zoals die welke verzoekster heeft uitgevoerd, gelet op het Unierecht en de rechtspraak van het Hof, de juridische kwalificatie van de terreinen niet wijzigen.

112. Aldus kan een kadastrale opsplitsing die de verkoop van een terrein in verschillende kavels mogelijk maakt, in beginsel geen toegevoegde waarde creëren die de onderwerping aan de regeling van het gemene recht van de btw over de verkoopprijs rechtvaardigt. Verder kan een dergelijk terrein, wanneer er geen werkzaamheden worden uitgevoerd, niet als „gebouw" worden aangemerkt.

113. Daaruit vloeit voort dat de opsplitsing van een terrein als gevolg van een eenvoudige kadastrale wijziging, waardoor de wederverkoop van verschillende kavels mogelijk wordt, onder de winstmargeregeling van artikel 392 van de btw-richtlijn kan vallen. Ik wil er echter op wijzen dat een dergelijke uitlegging ervan uitgaat dat het terrein dat het voorwerp is van de kadastrale opsplitsing, gevolgd door de wederverkoop, vanaf de verwerving ervan als „bouwterrein" is aangemerkt, hetgeen niet het geval is in het hoofdgeding.

114. Gelet op het voorgaande geef ik in overweging de tweede subvraag van de tweede vraag aldus te beantwoorden dat de in artikel 392 van de btw-richtlijn bedoelde afwijkende regeling van de winstmargebelasting niet van toepassing is op de wederverkoop van een terrein waarvan de kenmerken tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan zijn gewijzigd, zoals door de uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool, telecommunicatie). Artikel 392 van die richtlijn is echter wel van toepassing wanneer tussen het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving van een bouwterrein en de doorverkoop ervan, de wijzigingen aan dat terrein alleen de opsplitsing ervan in kavels betreffen.

VI. Conclusie

115. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Conseil d'État als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 392 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dient aldus te worden uitgelegd dat de winstmargebelasting kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen, zowel wanneer de verwerving ervan aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw) onderworpen is geweest, zonder dat de doorverkopende belastingplichtige die belasting kon aftrekken, als wanneer bij de verwerving geen btw verschuldigd was omdat die handeling buiten de werkingssfeer ervan viel, ook al omvat de prijs waartegen de belastingplichtige wederverkoper die goederen heeft verworven een btw-bedrag dat door de oorspronkelijke (niet-belastingplichtige) verkoper als voorbelasting is betaald. Die bepaling is echter niet van toepassing op leveringen van bouwterreinen waarvan de oorspronkelijke verwerving als onbebouwde terreinen buiten de werkingssfeer van die richtlijn viel.

2) Artikel 392 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de winstmargeregeling niet kan worden toegepast op leveringen van bouwterreinen wanneer die terreinen door de belastingplichtige wederverkoper als onbebouwde terreinen zijn verworven.

De in artikel 392 van die richtlijn bedoelde afwijkende regeling van de winstmargebelasting is niet van toepassing op de wederverkoop van een terrein waarvan de kenmerken tussen het tijdstip van verwerving en de doorverkoop ervan zijn gewijzigd, zoals door de uitvoering van werkzaamheden om aansluiting op verschillende voorzieningen mogelijk te maken (wegen, drinkwater, elektriciteit, gas, riool, telecommunicatie). Artikel 392 van die richtlijn is echter wel van toepassing wanneer tussen het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving van een bouwterrein en de doorverkoop ervan, de wijzigingen aan dat terrein alleen de opsplitsing ervan in kavels betreffen."