ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

5 mei 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Tarieven – Tijdelijke bepalingen voor bepaalde arbeidsintensieve diensten – Punt 2 van bijlage IV – Renovatie en herstel van particuliere woningen – Toepassing van een verlaagd btw-tarief voor herstel- en onderhoudsdiensten met betrekking tot liften in woongebouwen”

In zaak C-218/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal) bij beslissing van 17 februari 2021, ingekomen bij het Hof op 1 april 2021, in de procedure

Autoridade Tributária e Aduaneira

tegen

DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: I. Ziemele, kamerpresident, T. von Danwitz en A. Kumin (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: T. Ćapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA, vertegenwoordigd door J. Vilaça da Fonseca, advogado,

* Procestaal: Portugees.

– de Portugese regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door P. Barros da Costa, L. Inez Fernandes en R. Campos Laires, vervolgens door P. Barros da Costa en R. Campos Laires als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso en V. Uher als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van punt 2 van bijlage IV bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal; hierna: „belastingdienst") en DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (hierna: „DSR") over het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat van toepassing is op de door deze onderneming verstrekte diensten op het gebied van herstel en onderhoud van liften.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Hoofdstuk 2 („Structuur en hoogte van de tarieven") van de btw-richtlijn staat in titel VIII. Dat hoofdstuk bevat onder meer de artikelen 96 en 98.

4 Artikel 96 van de btw-richtlijn luidt:

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

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

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

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

[...]"

6 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding bevatte titel VIII van de btw-richtlijn hoofdstuk 3 („Tijdelijke bepalingen voor bepaalde arbeidsintensieve diensten"). In dat hoofdstuk stonden met name de artikelen 106 en 107 van deze richtlijn.

7 Artikel 106 van die richtlijn luidde:

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

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

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

8 Artikel 107 van die richtlijn bepaalde:

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

a) arbeidsintensief zijn;

b) grotendeels rechtstreeks voor eindverbruikers worden verricht;

c) hoofdzakelijk lokaal zijn en niet tot verstoring van de mededinging leiden.

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

9 Bijlage IV bij de btw-richtlijn bevatte de lijst van de in artikel 106 van deze richtlijn bedoelde diensten. Punt 2 van die bijlage luidde als volgt:

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

10 Hoofdstuk 3 van titel VIII van de btw-richtlijn en bijlage IV daarbij zijn ingetrokken bij richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat verlaagde btw-tarieven betreft (PB 2009, L 116, blz. 18). Bij richtlijn 2009/47 is daarentegen wel punt 10 bis ingevoegd in bijlage III bij de btw-richtlijn, welke bijlage een lijst bevat van goederenleveringen en diensten waarop de in artikel 98 van deze richtlijn bedoelde verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast. De inhoud van punt 10 bis is identiek aan die van punt 2 van de oude bijlage IV bij de btw-richtlijn.

Portugees recht

Btw-wetboek

11 Artikel 18, lid 1, van de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (wetboek inzake de belasting over de toegevoegde waarde), in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wetboek"), bepaalde:

„De tarieven van de belasting zijn de volgende:

a) voor de invoer, goederenleveringen en diensten vermeld in lijst I bij dit wetboek bedraagt het tarief 5 %;

[...]

c) voor de overige invoer, goederenleveringen en diensten bedraagt het tarief 21 %."

12 Punt 2.24 van lijst I bij het btw-wetboek luidde als volgt:

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

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

Burgerlijk wetboek

13 Artikel 204 van de Código Civil (burgerlijk wetboek) bepaalt:

„1. Onroerende goederen zijn:

[...]

e) de geïntegreerde bestanddelen van agrarische en stedelijke onroerende goederen.

[...]

3. Een integrerend bestanddeel is elke roerende zaak die blijvend met het onroerend goed verbonden is."

14 Artikel 1207 van dit wetboek bepaalt:

„Een overeenkomst tot aanneming van werk is de overeenkomst waarbij de ene partij zich jegens de andere partij verbindt om tegen betaling een bepaalde taak uit te voeren."

15 Volgens artikel 1421, lid 2, onder b), van dit wetboek worden liften geacht gemeenschappelijke delen van een gebouw te zijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 DSR is een onderneming die zich bezighoudt met de vervaardiging van liften, goederenliften en transportbanden en die ook herstel- en onderhoudsdiensten met betrekking tot liften verstrekt.

17 In 2007 heeft zij een verlaagd btw-tarief toegepast op de door haar verstrekte opknap- en hersteldiensten met betrekking tot liften, waarbij zij de in het kader van deze diensten geïncorporeerde materialen tegen het normale btw-tarief heeft gefactureerd.

18 Naar aanleiding van een belastingcontrole in 2011 heeft de belastingdienst vastgesteld dat DSR het verlaagde btw-tarief ten onrechte op deze diensten had toegepast.

19 DSR heeft tegen de naar aanleiding van deze belastingcontrole opgelegde naheffingen beroep ingesteld bij de Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (bestuurs- en belastingrechter Porto, Portugal), die haar vordering bij vonnis van 16 oktober 2017 heeft toegewezen. In dit verband heeft deze rechter met name geoordeeld dat liften een integrerend bestanddeel vormen van de gebouwen waarin zij zijn geplaatst, zodat de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor diensten inzake herstel en onderhoud van dergelijke liften niet is uitgesloten, mits deze diensten worden verstrekt in het kader van een overeenkomst tot aanneming van werk en dit tarief uitsluitend op arbeidskosten wordt toegepast.

20 De belastingdienst heeft tegen het vonnis van 16 oktober 2017 hoger beroep ingesteld bij de Supremo Tribunal Administrativo (hoogste bestuursrechter, Portugal), de verwijzende rechter.

21 Ter ondersteuning van het hoger beroep voert de belastingdienst aan dat krachtens punt 2.24 van lijst I bij het btw-wetboek het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op bepaalde overeenkomsten tot aanneming van werk die betrekking hebben op onroerende goederen voor bewoning, met uitzondering van materialen die een beduidend deel van de verstrekte diensten vertegenwoordigen. Teneinde de inhoud van punt 2.24 te verduidelijken, heeft de Direcção de Serviços do IVA (directie btw-diensten, Portugal) circulaires uitgegeven die bindend zijn voor de belastingdienst.

22 Dienaangaande blijkt uit circulaire nr. 30036 van 4 april 2001 dat de uitdrukking „gebouwen voor bewoning” in punt 2.24 restrictief moet worden uitgelegd, aangezien op grond van de ratio legis van deze bepaling niet kan worden aangenomen dat zij van toepassing is op herstel- en onderhoudsdiensten met betrekking tot uitrusting die integrerend deel uitmaakt van gebouwen. Voor herstel- en onderhoudsdiensten met betrekking tot liften moet dus het normale btw-tarief worden aangerekend en in deze context is de definitie van artikel 1421, lid 2, onder b), van het burgerlijk wetboek, volgens welke liften worden geacht gemeenschappelijke delen van een onroerend goed te zijn, niet relevant.

23 Voorts betoogt de belastingdienst dat zijn uitlegging in overeenstemming is met het Unierecht, aangezien uit de rechtspraak van het Hof, met name uit het arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C-384/01, EU:C:2003:264), volgt dat de lidstaten de mogelijkheid hebben

om de toepassing van een verlaagd btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van goederenleveringen of diensten, waarbij deze mogelijkheid in overeenstemming is met het beginsel dat uitzonderingen of afwijkingen strikt moeten worden uitgelegd.

24 De verwijzende rechter merkt op dat de toepassing van een verlaagd btw-tarief een geharmoniseerde materie is en dat in casu punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn relevant is, volgens hetwelk een verlaagd btw-tarief kan worden toegepast op renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten. Deze rechter betwijfelt of de betrokken opknap- en hersteldiensten met betrekking tot liften onder punt 2 van bijlage IV vallen.

25 Volgens de verwijzende rechter zou aanvaarding van het restrictievere standpunt van de belastingdienst betekenen dat de in het vonnis van 16 oktober 2017 verdedigde stelling wordt verworpen, die inhoudt dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op bepaalde „overeenkomsten tot aanneming van werk" die betrekking hebben op „onroerende goederen" „voor bewoning", zoals deze bewoordingen voorkomen in punt 2.24 van lijst I bij het btw-wetboek en bovendien worden uitgelegd overeenkomstig andere nationale bepalingen, zoals artikel 204, lid 1, onder e), en lid 3, artikel 1207 of artikel 1421, lid 2, onder b), van het burgerlijk wetboek.

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

„1) Is het verenigbaar met het Unierecht, en in het bijzonder met bijlage IV bij de [btw-richtlijn], dat punt [2.24] van lijst I bij het btw-wetboek aldus wordt toegepast dat het herstel en het onderhoud van liften door de onderneming waarop de geschetste feiten betrekking hebben, daaronder vallen, zodat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op die diensten?

2) Is het verenigbaar met het Unierecht, en in het bijzonder met bijlage IV bij de [btw-richtlijn], dat die bepaling van het btw-wetboek aldus wordt toegepast dat er ook rekening wordt gehouden met andere bepalingen van nationaal recht, namelijk artikel 1207, artikel 204, lid 1, onder [e)], en lid 3, en artikel 1421, lid 2, onder [b)], van het burgerlijk wetboek (bepalingen die zien op de overeenkomst tot aanneming van werk, onroerend goed en de omstandigheid dat er bij liften van wordt uitgegaan dat er sprake is van gemeenschappelijk ruimten van gebouwen in mede-eigendom)?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

27 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat herstel- en renovatiediensten voor liften in woongebouwen onder het begrip „renovatie en herstel van particuliere woningen" in de zin van deze bepaling vallen.

28 Punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 106 van deze richtlijn, stond de lidstaten toe een verlaagd btw-tarief toe te passen op diensten die verband houden met „renovatie en herstel van particuliere woningen, met uitzondering van materialen die een beduidend deel vertegenwoordigen van de waarde van de verstrekte diensten".

29 Bij gebreke van een verwijzing naar het recht van de lidstaten en van een relevante definitie in de btw-richtlijn, moeten de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV bij deze richtlijn uniform worden uitgelegd, los van de kwalificaties die de lidstaten eraan geven, overeenkomstig hun gebruikelijke betekenis in de omgangstaal, rekening houdend met de context waarin zij worden gebruikt en de door de regeling waarvan zij deel uitmaken beoogde doelstellingen (zie in die zin arresten van 9 juli 2020, AJPF Caraş-Severin en DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 december 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 42).

30 Voor zover het verlaagde btw-tarief volgens de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn niet van toepassing is op materialen die een beduidend deel van de waarde van de verstrekte diensten vertegenwoordigen, volstaat het meteen op te merken dat dit aspect in casu niet omstreden is, aangezien DSR alle geïncorporeerde materialen tegen het normale tarief heeft gefactureerd en alleen de arbeidskosten aan het verlaagde tarief heeft onderworpen.

31 Na deze precisering blijkt uit de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV dat twee onderscheiden activiteiten onder deze bepaling vallen, te weten renovatie en herstel, en voorts dat deze activiteiten betrekking moeten hebben op particuliere woningen.

32 Wat de termen „renovatie” en „herstel” betreft, moet worden opgemerkt dat deze respectievelijk betrekking hebben op de vernieuwing van een voorwerp en het opknappen van een beschadigd voorwerp.

33 Dergelijke diensten worden met name gekenmerkt door het incidentele karakter ervan, zodat onderhoudsdiensten die regelmatig en ononderbroken worden verstrekt, niet kunnen worden geacht onder punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn te vallen.

34 Wat de uitdrukking „particuliere woningen” betreft, moet worden opgemerkt dat de term „woningen” in het algemeen doelt op een voor bewoning bestemd onroerend goed of een deel daarvan en dat dus dient als verblijfplaats voor een of meer personen. Bovendien maakt het bijvoeglijk naamwoord „particulier” het mogelijk een onderscheid te maken met niet-particuliere woningen, zoals dienstwoningen of hotels.

35 Bijgevolg moeten de in punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn bedoelde renovatie- en hersteldiensten betrekking hebben op goederen die worden gebruikt voor particuliere woondoeleinden, terwijl de diensten die betrekking hebben op goederen die voor andere doeleinden worden gebruikt, zoals commerciële doeleinden, niet onder die bepaling vallen.

36 In dit verband voert de Portugese regering in wezen aan dat de uitdrukking „particuliere woning” – aangezien zij minder ruim is dan uitdrukkingen zoals „gebouw” of „onroerend goed voor bewoning” – op geïndividualiseerde wijze verwijst naar elk van de zelfstandige delen van een onroerend goed die daadwerkelijk voor bewoning bestemd zijn en waarover de eigenaar of de huurder volledige zeggenschap heeft, alsmede dat er een onderscheid moet worden gemaakt met de toegankelijke gemeenschappelijke delen van een dergelijk onroerend goed. Volgens deze opvatting vallen diensten op het gebied van renovatie en herstel met betrekking tot gemeenschappelijke voorzieningen, waaronder liften, dus niet onder punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn.

37 In dit verband moet evenwel worden vastgesteld dat in het geval van een woongebouw dat uit meerdere appartementen bestaat, de gemeenschappelijke voorzieningen in de regel belangrijk of zelfs onontbeerlijk zijn voor het gebruik van de afzonderlijke appartementen.

38 In die omstandigheden moet worden geoordeeld dat voor dergelijke woongebouwen de gemeenschappelijke voorzieningen onder de uitdrukking „particuliere woningen" in de zin van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn vallen, zodat deze bepaling ook de renovatie- en hersteldiensten voor deze voorzieningen omvat. Liften, die integrerend deel uitmaken van de gebouwen waarin zij zijn geplaatst, vallen als zodanig onder deze voorzieningen.

39 Derhalve dient uit de bewoordingen van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn te worden afgeleid dat herstel- en renovatiediensten met betrekking tot liften in woongebouwen onder deze bepaling vallen, met uitzondering van de onderhoudsdiensten voor dergelijke liften.

40 Wat de context van punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn betreft, vormt deze bepaling, doordat zij de toepassing van een verlaagd btw-tarief toestaat, een afwijking van het beginsel van de toepassing van het normale tarief en moet zij derhalve strikt worden uitgelegd [zie in die zin arrest van 1 oktober 2020, Staatssecretaris van Financiën (Verlaagd btw-tarief voor afrodisiaca), C-331/19, EU:C:2020:786, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

41 De in punt 39 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging, voor zover zij is gebaseerd op het belang van de gemeenschappelijke voorzieningen voor het gebruik van de afzonderlijke appartementen van een woongebouw, voldoet aan dit vereiste.

42 Aangezien renovatie- en hersteldiensten in gebouwen die voor andere doeleinden dan bewoning worden gebruikt aan het normale btw-tarief onderworpen moeten blijven, moet hieraan evenwel worden toegevoegd dat een pro-rataverdeling nodig is in het geval van renovatie- en hersteldiensten met betrekking tot gemeenschappelijke voorzieningen in gebouwen voor gemengd gebruik, die gedeelten omvatten die bestemd zijn voor particuliere bewoning en gedeelten die bestemd zijn voor andere doeleinden, zoals bedrijfsdoeleinden.

43 De in punt 39 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging strookt ook met het doel van bijlage IV bij de btw-richtlijn, aangezien uit het opschrift van titel VIII, hoofdstuk 3, van deze richtlijn blijkt dat de Uniewetgever heeft voorzien in een verlaging van de btw voor arbeidsintensieve diensten, wat het geval is bij diensten op het gebied van herstel en renovatie van liften.

44 Zoals de Portugese regering betoogt, heeft het Hof evenwel geoordeeld dat de lidstaten het verlaagde btw-tarief selectief kunnen toepassen, mits zij ten eerste voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van diensten afzonderlijk beschouwen en ten tweede het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen (zie in die zin arrest van 5 september 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 In casu staat het weliswaar uiteindelijk aan de verwijzende rechter om het nationale recht uit te leggen en dus te onderzoeken of de Portugese wetgever punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn selectief heeft omgezet door diensten met betrekking tot liften in woongebouwen uit te sluiten van de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief, maar niets in de tekst van de nationale

bepaling tot omzetting van dit punt 2, namelijk punt 2.24 van lijst I bij het btw-wetboek, lijkt erop te wijzen dat de wetgever dit heeft gedaan. Het standpunt van de belastingdienst is namelijk gebaseerd op de restrictieve uitlegging die in interne instructies wordt opgelegd.

46 Aangezien de bepalingen van een richtlijn moeten worden uitgevoerd met een onbetwistbare dwingende kracht en met de vereiste specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid, kan een lidstaat zich niet zonder meer beroepen op administratieve praktijken, die naar hun aard volgens goeddunken van de overheid kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid is gegeven, om aan te tonen dat een bepaling van de btw-richtlijn op grond waarvan een verlaagd btw-tarief op een categorie diensten mag worden toegepast, selectief is omgezet (zie in die zin arrest van 4 juni 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat punt 2 van bijlage IV bij de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat herstel- en renovatiediensten voor liften in woongebouwen onder het begrip „renovatie en herstel van particuliere woningen” in de zin van deze bepaling vallen, met uitzondering van de onderhoudsdiensten voor dergelijke liften.

Kosten

48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Punt 2 van bijlage IV bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat herstel- en renovatiediensten voor liften in woongebouwen onder het begrip „renovatie en herstel van particuliere woningen” in de zin van deze bepaling vallen, met uitzondering van de onderhoudsdiensten voor dergelijke liften.

ondertekeningen