Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0463
ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

18 januari 2018 (*1)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 77/388/EEG – Artikel 12, lid 3, onder a), derde alinea – Verlaagd btw-tarief – Bijlage H, categorie 7 – Eén enkele prestatie die uit twee onderscheiden elementen bestaat – Selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief op een van die elementen – Rondleiding ‚World of Ajax' – Bezoek aan het museum van AFC Ajax"

In zaak C?463/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 12 augustus 2016, ingekomen bij het Hof op 17 augustus 2016, in de procedure

Stadion Amsterdam CV

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: C. Vajda (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász en K. Jürimäe, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

–

Stadion Amsterdam CV, vertegenwoordigd door J. F. Kijftenbelt en T. J. Kok, belastingadviseurs,

–

de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman en J. Langer als gemachtigden,

–

de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en G. Wils 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 artikel 12, lid 3, onder a), 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 bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001 (PB 2001, L 22, blz. 17) (hierna: „Zesde richtlijn").

2

Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Stadion Amsterdam CV en de Staatssecretaris van Financiën over diens weigering om jegens verzoekster in het hoofdgeding een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) toe te passen op de door haar aangeboden activiteiten die verband houden met rondleidingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3

De Zesde richtlijn is ingetrokken door en met ingang van 1 januari 2007 vervangen 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). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft op het hoofdgeding evenwel de Zesde richtlijn van toepassing.

4

Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„Aan de [btw] z?n onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

5

Artikel 12, lid 3, onder a), van deze richtlijn bepaalde:

„Het normale tarief van de [btw] wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 mag dit percentage niet lager zijn dan 15 %.

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.”

6

Bijlage H bij deze richtlijn, met als opschrift „Lijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast”, bepaalde:

„Bij de omzetting in nationale wetgeving van de onderstaande categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruik maken van de gecombineerde nomenclatuur.

Categorie

Omschrijving

[...]

[...]

7

Het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen.

[...]

[...]”

Nederlands recht

7

Artikel 9 van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr. 329), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „wet op de omzetbelasting”), luidt als volgt:

„De belasting bedraagt 21 percent.

2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting:

a.

6 percent voor leveringen van goederen en diensten, genoemd in de bij deze wet behorende tabel I;

[...]”

8

Tabel I bij de wet op de omzetbelasting bevat een lijst van de goederenleveringen en diensten waarvoor het in artikel 9, lid 2, onder a), van deze wet bedoelde verlaagde tarief geldt. Punt b.14

van deze tabel luidt:

„het verlenen van toegang tot:

[...]

c.

openbare musea of verzamelingen, daaronder begrepen nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen, zoals catalogi, foto’s en fotokopieën;

[...]

g.

attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen”.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9

De vennootschap Stadion Amsterdam exploiteert een multifunctioneel gebouwencomplex, de Arena genoemd, dat bestaat uit een stadion en daarbij behorende voorzieningen. In dat gebouwencomplex is ook het museum van voetbalclub AFC Ajax (hierna: „AFC Ajax”) gehuisvest.

10

Stadion Amsterdam verhuurt het stadion aan derden voor het houden van sportwedstrijden en, incidenteel, voor optredens van uitvoerende kunstenaars. Voorts biedt Stadion Amsterdam gedurende tijden waarop geen sport- of muziekevenementen plaatsvinden, de mogelijkheid aan om de Arena te bezoeken in het kader van een rondleiding tegen betaling, de zogenoemde „World of Ajax”-tour, bestaande uit een rondleiding door het stadion en een bezoek zonder gids aan het museum van AFC Ajax. Tijdens de rondleiding bezoeken de deelnemers, onder begeleiding van een gids die diverse wetenswaardigheden over AFC Ajax, het stadion en de muziekuitvoeringen vertelt, de tribune, het voetbalveld, de perskamer en de controlekamer van het stadion. Na afloop van de rondleiding kunnen de deelnemers onbeperkt en zonder gids het museum van AFC Ajax bezoeken. In het in het hoofdgeding aan de orde zijnde tijdvak, te weten van 1 januari 2001 tot en met 30 juni 2005, was het niet mogelijk dit museum te bezoeken zonder aan de rondleiding door het stadion deel te nemen.

11

Stadion Amsterdam was van mening dat de rondleiding moest worden beschouwd als een prestatie op het gebied van cultuur, in de zin van punt b.14, onder c), van tabel I bij de wet op de omzetbelasting, dan wel als recreatie en vermaak, in de zin van punt b.14, onder g), van diezelfde tabel, en heeft op de omzet voor deze prestatie dan ook het in deze wet voorziene verlaagde btw-tarief toegepast.

12

Naar aanleiding van een belastingcontrole heeft de inspecteur van de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat deze prestatie aan het normale btw-tarief moest worden onderworpen. Bijgevolg heeft hij een naheffingsaanslag opgelegd over de periode van 1 januari 2001 tot en met

30 juni 2002 en van 1 juli 2002 tot en met 30 juni 2005.

13

Stadion Amsterdam heeft beroep tegen deze aanslag ingesteld bij de rechtbank Haarlem (Nederland). Tegen het vonnis van deze rechtbank is hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof Amsterdam (Nederland). De Hoge Raad der Nederlanden, waarbij cassatieberoep was ingesteld door de Staatssecretaris van Financiën, heeft bij arrest van 10 augustus 2012 het arrest in hoger beroep vernietigd en de zaak verwezen naar het gerechtshof Den Haag (Nederland). Nadat een nieuw cassatieberoep tegen het arrest in hoger beroep was ingesteld, heeft de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 14 november 2014 dat arrest vernietigd. De zaak is verwezen naar het gerechtshof ’s-Hertogenbosch, dat op 16 juli 2015 uitspraak heeft gedaan.

14

In zijn arrest heeft het gerechtshof ’s-Hertogenbosch zich gebaseerd op het oordeel, zoals dat blijkt uit het arrest van het gerechtshof Amsterdam, dat een rondleiding één dienst vormt die niet kan worden gesplitst voor de toepassing van een bijzonder btw-tarief op een van de elementen van deze dienst. Het gerechtshof ’s-Hertogenbosch heeft dus geoordeeld dat de voor de rondleidingen ontvangen vergoedingen volledig aan het normale btw-tarief moesten worden onderworpen.

15

De Hoge Raad der Nederlanden, waarbij cassatieberoep is ingesteld tegen het arrest van het gerechtshof ’s-Hertogenbosch, preciseert dat uit de nationale procedure blijkt dat de betrokken dienst bestaat uit twee elementen, namelijk de rondleiding door het stadion en het bezoek aan het museum van AFC Ajax, waarbij het eerste element de hoofddienst en het tweede element de bijkomende dienst vormt, zodat beide elementen één enkele prestatie vormen. Dienaangaande wijst de Hoge Raad erop dat de vergoeding moet worden betaald voor beide elementen en dat in het tijdvak van de bij hem bestreden naheffingsaanslag de bezoekers niet de mogelijkheid hadden om het museum van AFC Ajax apart te bezoeken.

16

Volgens deze rechter rijst de vraag of de vaststelling dat de rondleiding door het stadion en het bezoek aan het museum van AFC Ajax zo nauw met elkaar samenhangen dat zij voor btw-doeleinden moeten worden beschouwd als één enkele dienstverrichting, betekent dat voor die dienstverrichting zonder meer één en hetzelfde btw-tarief van toepassing is. Hoewel deze uitlegging, volgens deze rechter, naar voren komt uit de rechtspraak van het Hof, met name de arresten van 25 februari 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93); 11 februari 2010, Graphic Procédé (C?88/09, EU:C:2010:76), en 17 januari 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), zou voor de door Stadion Amsterdam voorgestane uitlegging, namelijk dat verschillende elementen van één enkele prestatie in bepaalde gevallen aan verschillende btw-tarieven kunnen worden onderworpen, steun kunnen worden gevonden in andere arresten van het Hof, met name de arresten van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253).

17

De verwijzende rechter sluit namelijk niet uit dat de arresten van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253), aldus kunnen worden uitgelegd dat ingeval binnen één prestatie een concreet en

specifiek element te onderscheiden is, waarvoor, indien afzonderlijk verricht, het verlaagde btw-tarief geldt, dat verlaagde btw-tarief dan geldt voor dat bepaalde concrete en specifieke aspect van de prestatie en niet voor de overige aspecten van de prestatie. Bij selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief op één enkel bestanddeel van één enkele prestatie zou niettemin als voorwaarde gelden dat de mededinging tussen dienstverrichters niet wordt verstoord en in die zin de functionaliteit van het btw-stelsel niet wordt aangetast. Concreet moet de prijs van het concrete en specifieke element van de enkele dienst kunnen worden bepaald en de werkelijke waarde van dat element weerspiegelen, zodat uitgesloten is dat de aan dat element toe te rekenen prijs kunstmatig wordt verhoogd.

18

De verwijzende rechter merkt in dit verband op dat zo sprake zou zijn van twee te onderscheiden elementen die de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst vormen, de vergoeding voor deze dienst in totaal 10 EUR per persoon bedraagt, waarvan een bedrag van 3,50 EUR aan het bezoek aan het museum van AFC Ajax kan worden toegerekend.

19

In deze context heeft het Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 12, lid 3, letter a, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat ingeval een dienst, die voor de heffing van btw een enkele prestatie is, is samengesteld uit twee of meer concrete en specifieke elementen waarvoor, indien deze als afzonderlijke diensten zouden worden verricht, verschillende btw-tarieven gelden, de heffing van btw ter zake van deze samengestelde dienst dient plaats te vinden naar de onderscheiden tarieven die voor die elementen gelden wanneer de vergoeding voor de dienst naar een juiste verhouding van de elementen kan worden gesplitst?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20

Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat één enkele prestatie als die in het hoofdgeding, die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor indien zij afzonderlijk werden verricht, verschillende btw-tarieven zouden gelden, moet worden belast tegen de voor die elementen geldende btw-tarieven wanneer het mogelijk is te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding.

21

Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof wanneer een handeling uit een reeks elementen en handelingen bestaat, rekening dient te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, teneinde te bepalen of het voor de toepassing van de btw om twee of meer afzonderlijke prestaties dan wel om één prestatie gaat (zie in die zin arresten van 10 maart 2011, Bog e.a., C?497/09, C?499/09, C?501/09 en C?502/09, EU:C:2011:135, punt 52en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 21 februari 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 27en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22

Het Hof heeft voorts verklaard dat blijkens artikel 2 van de Zesde richtlijn elke handeling normaal

gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat de handeling die economisch gezien uit één prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast. Er is sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (arresten van 10 maart 2011, Bog e.a.,C?497/09, C?499/09, C?501/09 en C?502/09, EU:C:2011:135, punt 53en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 70en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23

Tevens is er sprake van één enkele prestatie wanneer een of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet met name als bijkomend bij de hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie van de dienstverrichter optimaal te kunnen gebruikmaken (arresten van 10 maart 2011, Bog e.a., C?497/09, C?499/09, C?501/09 en C?502/09, EU:C:2011:135, punt 54en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 71en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24

Dienaangaande heeft het Hof met betrekking tot de vraag of de toegang tot een aquapark waarvan de installaties door de bezoekers niet alleen kunnen worden gebruikt ter beoefening van sportactiviteiten, maar ook voor andere soorten van recreatie of ontspanning, één enkele prestatie vormt, die valt onder artikel 132, lid 1, onder m), van richtlijn 2006/112, geoordeeld dat de omstandigheid dat het enige verkochte type toegangskaart voor het aquapark toegang verleent tot alle installaties, zonder dat daarbij enig onderscheid wordt gemaakt naargelang het infrastructuuronderdeel waarvan daadwerkelijk gebruik wordt gemaakt, de wijze waarop en de tijdsspanne waarin van de toegangskaart gebruik wordt gemaakt zolang zij geldig is, een belangrijke aanwijzing vormt dat sprake is van één enkele prestatie (arrest van 21 februari 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punt 32).

25

In het hoofdgeding heeft de verwijzende rechter, overeenkomstig de in de punten 21 tot en met 23 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, de rondleiding, die bestaat uit de twee in punt 15 van het onderhavige arrest vermelde elementen, als één enkele prestatie gekwalificeerd en geoordeeld dat het bezoek aan het museum van AFC Ajax een bijkomend element vormt ten aanzien van de rondleiding door het stadion.

26

Aangaande de vraag of de twee elementen waaruit deze enkele prestatie bestaat, waarbij het ene element het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, kunnen worden onderworpen aan verschillende btw-tarieven, die voor deze elementen zouden gelden ingeval zij afzonderlijk werden verricht, zou het in strijd zijn met de in de punten 21 tot en met 23 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak om de Zesde richtlijn aldus uit te leggen dat een dergelijke btw-heffing zou zijn toegestaan. Zoals Stadion Amsterdam, de Nederlandse regering en de Commissie in hun schriftelijke opmerkingen hebben erkend, vloeit uit de kwalificatie zelf van een handeling met meerdere elementen als één enkele prestatie immers voort dat voor deze

handeling één en hetzelfde btw-tarief geldt (zie in die zin arresten van 17 januari 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punt 30en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 71en aldaar aangehaalde rechtspraak). Wanneer de lidstaten de mogelijkheid wordt gelaten, de verschillende elementen van één enkele prestatie te onderwerpen aan de verschillende btw-tarieven die voor deze elementen gelden, zou dit tot gevolg hebben dat deze prestatie kunstmatig wordt opgesplitst en zou het gevaar ontstaan dat de functionaliteit van het btw-stelsel in het gedrang komt, in strijd met de in punt 22 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak.

27

Hetzelfde geldt zelfs in de situatie waarop de verwijzende rechter doelt, namelijk het geval waarin het mogelijk is te bepalen hoeveel de prijs bedraagt van elk onderscheiden element waaruit de enkele prestatie bestaat. Het feit dat die prijs kan worden bepaald of dat de partijen het eens zijn over die prijs, kan immers niet rechtvaardigen dat een uitzondering wordt gemaakt op de beginselen die voortvloeien uit de in de punten 22 en 23 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

28

Bovendien zou het gevaar bestaan dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit, want twee enkele prestaties, bestaande uit twee of meer onderscheiden elementen, die in alle opzichten soortgelijk zijn, zouden in die situatie onderworpen moeten kunnen worden aan voor die elementen geldende afzonderlijke btw-tarieven, naargelang het mogelijk is de prijs voor elk van deze onderscheiden elementen te bepalen.

29

Rest nog te onderzoeken of, in de in de prejudiciële vraag bedoelde situatie, een uitzondering op de in de punten 21 tot en met 23 van het onderhavige arrest gememoreerde beginselen kan worden gemaakt op grond van de arresten van 25 februari 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93); 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C?384/01, EU:C:2003:264); 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451), en 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253), die ter sprake zijn gebracht door de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing en door Stadion Amsterdam in haar bij het Hof ingediende opmerkingen.

30

Aangaande – ten eerste – het arrest van 25 februari 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93), heeft het Hof in punt 29 van dat arrest verklaard dat van belang is vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent. Volgens het Hof houdt deze methode rekening met de tweeledige omstandigheid, die in punt 22 van het onderhavige arrest overigens in herinnering is gebracht, dat enerzijds ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd en anderzijds de dienstverrichting waarbij economisch gesproken één dienst wordt verleend, niet kunstmatig uit elkaar moet worden gehaald teneinde de functionaliteit van het btw-stelsel niet aan te tasten. Punt 29 van dat arrest kan derhalve niet aldus worden gelezen dat het is toegestaan een afzonderlijk btw-tarief toe te passen op een specifiek en concreet element van één enkele prestatie. Integendeel, uit dat punt vloeit voort dat een dergelijke toepassing erop zou neerkomen dat één enkele prestatie kunstmatig wordt gesplitst.

31

Aangaande – ten tweede – het arrest van 8 mei 2003, Commissie/Frankrijk (C?384/01, EU:C:2003:264), is van belang enerzijds te preciseren dat dit arrest ziet op de overeenstemming met artikel 12, lid 3, onder a) en b), van de Zesde richtlijn van een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke het verlaagde btw-tarief beperkt was tot een bepaalde categorie van de in deze richtlijn bedoelde leveringen van gas en elektriciteit, namelijk het vaste deel van de prijs van dergelijke leveringen door de openbare netten. Anderzijds zij opgemerkt dat het Hof in deze niet-nakomingsprocedure heeft vastgesteld dat de Commissie niet had bewezen dat de beperking van de toepassing van dat verlaagde tarief tot één enkel aspect van de levering van gas en elektriciteit in strijd was met het aan de Zesde richtlijn inherente beginsel van fiscale neutraliteit, zonder dat het Hof op enige wijze is ingegaan op de vraag of er sprake was van één enkele prestatie. Bijgevolg kan uit dat arrest geen conclusie worden getrokken met betrekking tot een eventuele mogelijkheid om een afzonderlijk btw-tarief toe te passen op onderscheiden elementen van één enkele prestatie.

32

Aangaande – ten derde – het arrest van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C?251/05, EU:C:2006:451), zij opgemerkt dat het in dat arrest, zoals blijkt uit punt 14 ervan, ging om de vraag of het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht, die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor volgens de regeling van een lidstaat een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting in de zin van artikel 28, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn geldt, en anderzijds bij die regeling van de werkingssfeer van deze vrijstelling uitgesloten goederen, de betrokken lidstaat belet om tegen het normale tarief btw te heffen over de levering van deze uitgesloten goederen.

33

Het Hof, dat deze vraag ontkennend heeft beantwoord, heeft benadrukt dat in de situatie die aan de orde was in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, vrijstelling voor de levering van de samen met het hoofdgoed geleverde goederen, die bij de nationale wettelijke regeling uitdrukkelijk zijn uitgesloten van de vrijstelling, zou indruisen tegen de bewoordingen en de doelstelling van artikel 28, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn, volgens welke de strekking van de in deze bepaling voorziene afwijking beperkt is tot hetgeen op 1 januari 1991 uitdrukkelijk was bedoeld in de nationale regeling (zie in die zin arrest van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, punten 20?22). In dat arrest heeft het Hof uitdrukkelijk vastgesteld dat de rechtspraak inzake de belastingheffing over één enkele handeling niet geldt voor de vrijstellingen met teruggaaf van de voldane belasting als bedoeld in artikel 28 van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 6 juli 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, punt 24).

34

Aangaande – ten vierde – het arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C?94/09, EU:C:2010:253), zij vastgesteld dat dit arrest ziet op de overeenstemming met richtlijn 2006/112 van een nationale regeling die voorzag in een selectieve toepassing door een lidstaat van het verlaagde btw-tarief op het lijkenvervoer met wagens van een lijkbezorger, met uitsluiting van andere door hem verrichte diensten en van de daarmee verband houdende levering van goederen. Teneinde te bepalen of de selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief in overeenstemming was met artikel 96 tot en met artikel 99, lid 1, van richtlijn 2006/112, heeft het Hof verklaard dat de vraag of een handeling die bestaat uit meerdere elementen, moet worden beschouwd als één enkele prestatie, niet van doorslaggevend belang was voor de uitoefening

door de lidstaten van de hun bij richtlijn 2006/112 geboden beoordelingsvrijheid inzake de toepassing van het verlaagde btw-tarief (zie in die zin arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C?94/09, EU:C:2010:253, punt 33). In die omstandigheden heeft het Hof geoordeeld dat niet behoefde te worden onderzocht of de door een lijkbezorger verrichte diensten moesten worden beschouwd als één enkele handeling, doch dat het daarentegen van belang was na te gaan of het lijkenvervoer per wagen een concreet en specifiek aspect vormde van de in bijlage III, punt 16, bij richtlijn 2006/112 genoemde categorie van werkzaamheden en, in voorkomend geval, of toepassing van dit tarief afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit (arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C?94/09, EU:C:2010:253, punt 34).

35

In dat arrest heeft het Hof, zoals blijkt uit punt 33 ervan, zich dus met name uitgesproken over de omvang van de bij richtlijn 2006/112 aan de lidstaten geboden beoordelingsvrijheid inzake de selectieve toepassing van een verlaagd tarief. In het hoofdgeding is daarentegen een ander probleem aan de orde.

36

Gelet op al het voorgaande dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat één enkele prestatie als die in het hoofdgeding, die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor indien zij afzonderlijk werden verricht, verschillende btw-tarieven zouden gelden, moet worden belast tegen het enkele btw-tarief dat voor die enkele prestatie geldt en dat wordt bepaald aan de hand van het hoofdelement, ook al is het mogelijk te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding.

Kosten

37

Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001, moet aldus worden uitgelegd dat één enkele prestatie als die in het hoofdgeding, die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor indien zij afzonderlijk werden verricht, verschillende tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde zouden gelden, moet worden belast tegen het enkele tarief van de belasting over de toegevoegde waarde dat voor die enkele prestatie geldt en dat wordt bepaald aan de hand van het hoofdelement, ook al is het mogelijk te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding.

Vajda

Juhász

Jürimäe

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 18 januari 2018.

De griffier

A. Calot Escobar

De president van de Negende kamer

C. Vajda

(*1) Procestaal: Nederlands.