

61998C0012

Conclusie van advocaat-generaal La Pergola van 18 maart 1999. - Miguel Amengual Far tegen Juan Amengual Far. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Audiencia Provincial de Palma de Mallorca - Spanje. - Zesde BTW-richtlijn - Verpachting en verhuur van onroerende goederen - Vrijstellingen. - Zaak C-12/98.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-00527

Conclusie van de advocaat generaal

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing verzoekt de Audiencia Provincial de Palma de Mallorca (Spanje) het Hof om vast te stellen, of 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 (hierna: Zesde richtlijn"), juist is omgezet in de Spaanse wettelijke regeling die de verpachting en de verhuur van onroerende goederen waarin bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend in het algemeen aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") onderwerpt.

De gemeenschapsregels

2. Bij de Zesde richtlijn is in titel X (artikelen 13-16) een vrijstellingsregeling ingevoerd op grond waarvan voor bepaalde handelingen geen belastingschuld ontstaat en geen aftrek van vooruitbetaalde BTW is toegestaan. Tot de vrijstellingen behoren onder meer de verpachting en de verhuur van onroerende goederen. In artikel 13 B, waarover het in de verwijzingsbeschikking gaat, wordt bepaald:

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

a) (...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
4. verhuur van safeloketten.

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten."

De nationale bepalingen

3. In de Spaanse rechtsorde wordt de toepassing van de BTW thans geregeld bij wet nr. 37/1992 van 28 december 1992 die in de plaats is gekomen van de voorheen geldende wet nr. 20/1985 van 2 augustus 1985. Ingevolge artikel 11, lid 2, van wet nr. 37/1992 is elke verhuur - met of zonder koopoptie - aan die belasting onderworpen. Ingevolge artikel 20, lid 23, sub a, gelden vrijstellingen voor de verhuur van gebouwen of gedeelten van gebouwen die uitsluitend voor bewoning zijn bestemd". De verhuur van bedrijfsruimten is dus niet vrijgesteld.

De feiten

4. In het bij de verwijzende rechter, de Audiencia Provincial, aanhangige hoofdgeding gaat het om de wegens niet-tijdige betaling opzegging van een overeenkomst, op grond waarvan M. Amengual Far aan zijn broer J. Amengual Far bedrijfsruimten heeft verhuurd. Bij het sluiten van de overeenkomst - die overigens mondeling geschiedde - waren partijen niet uitdrukkelijk overeengekomen, of de huursom ook de BTW zou omvatten die de verhuurder krachtens de Spaanse belastingregeling verschuldigd is. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat de huurder aanvankelijk van mening was, dat dit niet het geval was. J. Amengual Far had eerst betaling zonder BTW aangeboden. De verhuurder aanvaardde dat aanbod niet en diende bij de Juzgado de Primera Instancia te Inca een vordering tot ontruiming wegens niet-tijdige betaling in. Tijdens de procedure herhaalde de huurder zijn aanbod en gaf de verschuldigde huursom, nog steeds zonder BTW, in gerechtelijke bewaring. Nadien maakte hij aan zijn broer echter ook het als BTW verschuldigde bedrag over. Omdat bij herhaling betaling was aangeboden en - hoewel te laat - ook was betaald, werd de vordering tot ontbinding van de overeenkomst in eerste aanleg afgewezen. De verhuurder ging daartegen in beroep bij de Audiencia Provincial, en voerde onder meer aan, dat de huurder de maandelijkse huursom met inbegrip van de BTW vooruit had moeten betalen. Verweerder bestreed het recht van de verhuurder om van hem de BTW te vorderen die bij de sluiting van de overeenkomst en ook tot de betaling ervan aan de belastingdienst niet uitdrukkelijk was opgeëist.

Volgens het Spaanse recht maken eventueel aan de staat verschuldigde heffingen deel uit van de huursom, zodat niet-betaling een grond voor automatische ontbinding van de overeenkomst vormt, zonder dat daarvoor een aanmaning noodzakelijk is. De Audiencia Provincial acht het derhalve noodzakelijk om vooraf vast te stellen, of voor de desbetreffende verhuur daadwerkelijk BTW verschuldigd was, omdat de Spaanse wettelijke regeling, die op algemene wijze voorziet in betaling van BTW voor elke verhuur van bedrijfsruimten, mogelijkerwijze niet verenigbaar is met artikel 13 B van de Zesde richtlijn, dat een algemeen beginsel van vrijstelling van de verhuur van onroerend goed bevat.

De vragen

5. Bijgevolg heeft de Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de volgende vragen gesteld:

1) Is artikel 13 B van richtlijn 77/388/EEG naar behoren in nationaal recht omgezet bij de Spaanse BTW-wet, voor zover daarin is bepaald dat alle verhuur van onroerend goed dat voor de uitoefening van een economische activiteit wordt gebruikt, aan die belasting is onderworpen?

2) Zo neen, is de in genoemde bepaling van gemeenschapsrecht geformuleerde algemene regel dat de verhuur van onroerende goederen van BTW is vrijgesteld, dan rechtstreeks toepasselijk?"

De eerste vraag

6. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of artikel 13 B van de Zesde richtlijn juist is omgezet in de Spaanse wettelijke regeling die elke verhuur van onroerend goed dat voor de uitoefening van een economische activiteit wordt gebruikt aan BTW onderwerpt. In dat artikel wordt de verpachting en de verhuur van onroerende goederen vrijgesteld, met uitzondering van bepaalde bijzondere gevallen - betreffende het verstrekken van hotelaccommodatie, de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen, de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines, en de verhuur van safeloketten -, maar het laat de lidstaten verder de mogelijkheid om andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uit te sluiten".

7. Volgens de Spaanse regering, die in de procedure heeft geïntervenieerd om te bewijzen dat de uitvoeringsmaatregelen in overeenstemming met de richtlijn zijn, vloeit het probleem bij de uitlegging voort uit een vertaalfout in de Spaanse versie van artikel 13 B, laatste alinea, van de Zesde richtlijn die luidt: *Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos*". Deze bepaling lijkt dus de mogelijkheid van de lidstaten tot beperking van het toepassingsgebied van de vrijstellingen uit te sluiten. Uit vergelijking met de andere taalversies blijkt echter duidelijk, dat die versie niet juist is. Zoals de Spaanse regering opmerkt, heeft een bepaling waarbij het toepassingsgebied van een algemeen beginsel wordt uitgebreid in de structuur van de regeling geen enkel nut. In werkelijkheid biedt de richtlijn de mogelijkheid om andere uitzonderingen op de gevallen van vrijstelling te maken.

Deze verduidelijking is zinvol, maar lost het probleem van de uitlegging niet op. Weliswaar gaat de verwijzende rechter ervan uit, dat de gemeenschapsregeling, zoals blijkt uit 's Hofs rechtspraak, de lidstaten toestaat om, behalve de uitdrukkelijk in artikel 13 B vastgestelde uitzonderingen nog meer uitzonderingen te maken, maar hij merkt tevens op, dat het feit dat de verhuur van bedrijfsruimten krachtens de Spaanse belastingwetgeving aan de BTW is onderworpen, uit de toepassing van een algemene regel en niet uit een afwijking van het in de richtlijn vastgestelde algemene vrijstellingsbeginsel voortvloeit.

8. Er moet dus worden nagegaan, of in de Spaanse regeling de door de Raad voor de verhuur van onroerende goederen vastgestelde verhouding tussen regel (vrijstelling) en uitzondering in acht wordt genomen. De Commissie is van mening, dat de beslissingen van de Spaanse wetgever in wezen juist zijn. Zij wijst er in het bijzonder op, dat de algemene toepassing van de BTW op de verhuur van bedrijfsruimten in overeenstemming is met het algemene karakter van de BTW, een belasting die op elke levering van goederen en op elke dienstverrichting drukt, en die in beginsel geldt voor alle stadia van het productieproces. Van de algemene toepassing hangt ook de mogelijkheid voor de belastingplichtigen af om de bij aankoop betaalde belasting terug te vorderen. Zoals advocaat-generaal Darmon reeds in de zaak Lubbock Fine opmerkte, verkrijgt een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit, wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van diensten omvat. Daarom moeten de vrijstellingen, die een afwijking van het algemene belastingbeginsel vormen, strikt worden uitgelegd. Dat criterium heeft het Hof in zijn rechtspraak steeds gevolgd. Dienovereenkomstig moet de aan de lidstaten door de richtlijn geboden mogelijkheid om uitzonderingen op de vrijstellingen te maken ruim worden uitgelegd, wat onlangs in het arrest Blasi is bevestigd.

9. In feite laten niet enkel de bewoordingen van de betrokken bepalingen, maar het hele stelsel van de richtlijn de lidstaten een ruime marge bij de beoordeling van de economische werkelijkheid. Wat vooral opvalt is, dat artikel 13 B weliswaar in het algemeen de verhuur van onroerende goederen onder de vrijstellingen rangschikt, maar dat artikel 13 C de lidstaten niettemin toestaat om de belastingplichtigen het recht te geven om bij de verhuur en de verpachting van onroerende goederen voor belastingheffing te kiezen. In dit stadium moet ik een kanttekening maken. Ook al moet de aan de lidstaten geboden mogelijkheid om af te wijken van de bij de richtlijn vastgestelde gevallen van vrijstelling ruim worden uitgelegd, het gaat in casu, anders dan in de eerder aan het Hof voorgelegde zaken, niet om de beoordeling van een specifiek geval, waarbij moet worden bepaald of het onder de algemene vrijstellingsclausule valt, dan wel onder de uitzonderingen, maar waarbij moet worden bepaald of de algemene categorie verhuur van bedrijfsruimten al dan niet aan de BTW kan worden onderworpen. Naar mijn mening moet niet enkel worden nagegaan, of de beslissingen van de Spaanse wetgever verenigbaar zijn met het beginsel dat de belasting algemeen en neutraal moet zijn, maar ook met de door de Raad gevolgde logica bij de vaststelling en de regeling van de gevallen van vrijstelling. De richtlijn moet namelijk binnen de Gemeenschap uniform worden toegepast, en daartoe wordt een geharmoniseerd systeem van vrijstellingen ingevoerd. Ik ben het dus niet eens met het standpunt van de Spaanse regering, dat de richtlijn de lidstaten toestaat om onbeperkt af te wijken van de vrijstelling met betrekking tot de verhuur van onroerende goederen, omdat de vrijstellingen anders totaal geen functie meer hebben. In plaats van kwantitatieve criteria in aanmerking te nemen, moet worden onderzocht, of de door de Raad bij de vaststelling van de gevallen van vrijstelling bedoelde situatie zich voordoet. Zoals advocaat-generaal Jacobs in de zaak Blasi heeft opgemerkt, is heffing van de BTW op de verhuur van onroerende goederen in het algemeen niet gerechtvaardigd, aangezien het daarbij normalerwijze [om] een tamelijk passieve activiteit [gaat], die geen grote toegevoegde waarde oplevert". Hij concludeerde in die zaak, dat het gemeenschappelijk kenmerk van de krachtens artikel 13 B, sub b, punten 1 tot en met 4 van vrijstelling uitgesloten handelingen is, dat zij een meer actieve exploitatie van het onroerend goed inhouden, die een nieuwe belastingheffing rechtvaardigen naast de heffing bij de oorspronkelijke verkoop".

10. Ik zal nu ingaan op de in het geding zijnde nationale wettelijke regeling. De belasting wordt geheven over een handeling die, zoals ook advocaat-generaal Jacobs stelt, onderdeel van een actief productieproces vormt. Door gebruik te maken van de mogelijkheid van artikel 13 B om ook nog andere handelingen uit te sluiten van de toepassing van de vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen, heeft de Spaanse wetgever de verhuur van ruimten die door de uitoefening van een economische activiteit voor belastbare handelingen worden gebruikt, rechtmatig aan de

belasting onderworpen.

De tweede vraag

11. Gelet op het voorgestelde antwoord op de eerste vraag, behoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord. Ik wijs er slechts op, dat een particulier, zelfs wanneer de Spaanse regeling onverenigbaar met de richtlijn zou zijn, volgens vaste en welbekende rechtspraak van het Hof zich tegenover een andere particulier niet kan beroepen op de richtlijnbeplating die niet correct in de nationale rechtsorde is omgezet.

Conclusie

12. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof dus in overweging op de vragen van de Audiencia Provincial de Palma de Mallorca (Derde kamer) te antwoorden als volgt:

De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, staat de lidstaten toe de werkingssfeer van de uitzonderingen op de vrijstellingen uit te breiden tot niet geregelde gevallen, zoals in casu de verhuur van onroerende goederen die voor de uitoefening van een economische activiteit zijn bestemd."