

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 4 mei 2006(1)

Zaak C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

tegen

Commissioners of Customs & Excise

[Verzoek om een prejudiciële beslissing van de Court of Appeal, Civil Division (England & Wales), Verenigd Koninkrijk]

„Zesde BTW-richtlijn – Artikel 28 – Verlaagd belastingtarief (nultarief) – Levering van caravans – Uitsluiting van de toepassing van het nultarief op meegeleverde uitrusting”

I – Inleiding

1. Artikel 28 van de Zesde BTW-richtlijn(2) (hierna: „Zesde richtlijn”) geeft de lidstaten het recht om gedurende een overgangperiode onder bepaalde voorwaarden verlaagde BTW-tarieven te handhaven. Overeenkomstig deze regeling wordt in het Verenigd Koninkrijk voor de levering van bepaalde caravans een belastingtarief van 0 % toegepast (vrijstelling van de omzetbelasting met aftrek van voorbelasting, ook wel *zero-rating* genoemd). Het nultarief geldt echter niet voor de verwijderbare binnenuitrusting (*removable contents*)(3) van de caravans.

2. Daartegen is Talacre Beach Caravan Sales Ltd (hierna: „Talacre” of „appellante”) in het hoofdgeding opgekomen. Talacre is van mening dat de levering van caravans en binnenuitrusting één enkele levering vormt. Volgens de uitgangspunten van de Zesde richtlijn zou voor één enkele levering ook slechts één BTW-tarief kunnen gelden. In het onderhavige geval zou dus het nultarief moeten worden toegepast dat van toepassing is op het hoofdelement van de levering, namelijk de caravan.

3. Met het verzoek om een prejudiciële beslissing wil de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) laten onderzoeken of appellante gelijk heeft. Dit zou volgens de verwijzende rechter tot gevolg hebben dat de nationale bepalingen die tot een aparte belastingheffing over de levering van de binnenuitrusting tegen het normale tarief leiden, niet toegepast zouden mogen worden.

II – Juridisch kader

A – Toepasselijke bepalingen van de Zesde BTW-richtlijn

4. Artikel 12, lid 3, van de Zesde richtlijn(4) regelt het normale tarief van de belasting over de

toegevoegde waarde, dat niet onder 15 % mag liggen, alsook de verlaagde belastingtarieven die voor bepaalde, in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten kunnen gelden.

5. Op grond van artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn(5) zijn hierop tijdens een overgangsperiode uitzonderingen toegestaan:

„Onverminderd artikel 12, lid 3, zijn gedurende de in artikel 28 terdecies bedoelde overgangsperiode [(6)] de volgende bepalingen van toepassing:

a) De op 1 januari 1991 bestaande vrijstellingen met teruggaaf van voorbelasting en verlaagde tarieven die onder het in artikel 12, lid 3, gestelde minimum voor de verlaagde tarieven liggen, die in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht en die voldoen aan de voorwaarden in het laatste streepje van artikel 17 van de Tweede richtlijn van 11 april 1967 [(7)], kunnen worden gehandhaafd.”

B – *Nationale bepalingen*

6. Section 30 van de Value Added Tax Act 1994 omvat nadere bepalingen betreffende belastingvrije verrichtingen met aftrek van voorbelasting (*zero-rating*). Wat betreft de verrichtingen waarvoor het nultarief geldt, wordt in Subsection 2 van deze bepaling verwezen naar bijlage 8 van de Value Added Tax Act 1994. In groep 9 van deze bijlage worden onder punt 1 genoemd: „Caravans groter dan de maximumafmetingen die thans zijn toegestaan voor gebruik op de weg van een aanhangwagen die wordt getrokken door een motorvoertuig met een leeggewicht van minder dan 2 030 kilogram”.

7. Uit een bindende aantekening(8) bij punt 1 blijkt dat de vrijstelling voor caravans niet geldt voor de verwijderbare uitrusting daarvan (*removable contents*).

III – **Feiten en prejudiciële vraag**

8. Talacre exploiteert vakantiehuizenparken en verkoopt in dit verband nieuwe grote stacaravans, opgesteld in haar vakantieparken. De voorradige caravans worden met een complete uitrusting en gemeubileerd aan de klanten aangeboden. De klanten kunnen geen invloed uitoefenen op de aard van de uitrusting.

9. In de facturen die de fabrikant van de caravans aan Talacre zendt, worden de prijs van de caravans zonder BTW en de prijs van de binnenuitrusting(9) met BTW tegen het normale tarief apart vermeld. Talacre verkoopt de caravans vervolgens aan de eindgebruikers voor één totale prijs, die ook de kosten voor een staanplaats omvat. In de factuur worden geen afzonderlijke bedragen voor individuele goederen vermeld noch wordt op enige wijze melding gemaakt van BTW.

10. Talacre heeft de Commissioners of Customs & Excise zonder succes verzocht om teruggaaf van de voor de binnenuitrusting van de caravans betaalde BTW. Ook in eerdere gerechtelijke instanties werd geen gevolg gegeven aan de opvatting van appellante dat voor de hele caravan inclusief de binnenuitrusting het nultarief diende te worden toegepast.

11. Bij beschikking van 24 mei 2004, die ruim één jaar later op 15 juni 2005 bij het Hof van Justitie is ingekomen, heeft de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) in het kader van het hoger beroep van Talacre de volgende prejudiciële vraag overeenkomstig artikel 234 EG aan het Hof voorgelegd:

„Wanneer een lidstaat overeenkomstig artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad in zijn nationale regeling zijn recht op afwijking heeft uitgeoefend, zodat een levering

van gespecificeerde goederen aan het nultarief wordt onderworpen, maar in dezelfde regeling heeft vastgesteld welke goederen niet onder het nultarief mogen vallen („uitgesloten goederen”), verzet dan de omstandigheid dat er sprake is van één enkele levering van goederen (de uitgesloten goederen daarin begrepen) zich ertegen dat de lidstaat BTW tegen het normale tarief heft over de levering van de uitgesloten goederen?”

IV – Juridische beoordeling

12. Onbetwist is dat het bij de onderhavige nationale wettelijke bepaling gaat om een uitzonderingsregeling die in ruime mate voldoet aan de eisen van de overgangsregeling in artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.⁽¹⁰⁾ Met name kan er van uit worden gegaan dat het nultarief voor bepaalde caravans reeds op 1 januari 1991 van toepassing was en dat de regeling om duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruiker overeenkomstig artikel 17 van de Tweede richtlijn⁽¹¹⁾ is ingesteld.

13. Daarnaast bestaat met het oog op het verzoek om een prejudiciële beslissing⁽¹²⁾ overeenstemming over het feit dat in de onderhavige situatie de toepassing van het nultarief voor de binnenuitrusting volgens nationaal recht is uitgesloten omdat de uitzondering in de aantekening bij punt 1 van groep 9 van bijlage 8 bij de Value Added Tax Act 1994 van toepassing is.

14. Onderzocht dient slechts te worden of het volgens de Zesde richtlijn noodzakelijk is, de levering van een caravan met binnenuitrusting onder de omstandigheden van het onderhavige geval te beschouwen als één levering, waarvoor één enkel BTW-tarief zou gelden, en wel het nultarief dat op caravans – als hoofdelement van de levering – van toepassing is. Anders uitgedrukt luidt deze vraag, of de richtlijn in de weg staat aan een nationale regeling die voorschrijft dat voor de levering van caravans en hun binnenuitrusting verschillende belastingtarieven gelden.

A – Uitlegging van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn

15. Artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn geeft lidstaten het recht om uitzonderingsregelingen die op 1 januari 1991 reeds golden, tijdelijk te handhaven. Daarmee verwijst de richtlijn naar de respectieve nationale bepalingen. De inhoud daarvan is dientengevolge beslissend voor de bepaling van de verrichtingen waarvoor een belastingvrijstelling geldt. Volgens de betrokken bepalingen van het Verenigd Koninkrijk is slechts de caravan zelf van belasting vrijgesteld, maar niet de binnenuitrusting.

16. Deze nationale bepalingen dienen in principe strikt in acht te worden genomen en mogen volgens de ondubbelzinnige bewoordingen van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet worden uitgebreid, zoals door de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie terecht wordt opgemerkt; toelaatbaar zou hooguit een beperking van de uitzonderingsregeling zijn.⁽¹³⁾ Artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kan namelijk worden gelijkgesteld met een „stand still”-clausule. Die bepaling bestond reeds in de oorspronkelijke versie van de richtlijn en voorzag in de bevoegdheid om de op 31 december 1975 reeds bestaande uitzonderingsregelingen tijdens een overgangsperiode te handhaven. Door middel van deze bepaling moest worden voorkomen dat de onmiddellijke afschaffing van de niet in de richtlijn overgenomen belastingvoordelen tot moeilijke sociale situaties zou leiden.⁽¹⁴⁾

17. De nationale uitzonderingsregelingen die volgens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn mogen worden gehandhaafd, wijken in meerdere opzichten af van het stelsel van de richtlijn en dienen om die reden restrictief te worden uitgelegd.⁽¹⁵⁾

18. Dit stelsel vertoont de volgende kenmerken: In principe zijn aan de belasting over de

toegevoegde waarde onderworpen alle handelingen onder bezwarende titel van een belastingplichtige in het binnenland evenals de invoer van goederen (artikel 2 van de Zesde richtlijn). Daarvoor geldt in het algemeen het normale belastingtarief, zoals nader gedefinieerd in artikel 12, lid 3, sub aⁱ, van de richtlijn.

19. De richtlijn voorziet echter zelf al in een aantal uitzonderingen op deze regel, die vaak een sociaal-politieke achtergrond hebben. Lidstaten kunnen bijvoorbeeld voor bepaalde handelingen een verlaagd belastingtarief hanteren.⁽¹⁶⁾ Andere handelingen zijn op grond van artikel 13 van de Zesde richtlijn volledig vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde.

20. De Zesde richtlijn geeft – afgezien van bepaalde opties voor de lidstaten – een limitatieve opsomming van de vrijgestelde of tegen een verlaagd tarief belaste handelingen. Het doel hiervan is, de heffing van de belasting over de toegevoegde waarde zoveel mogelijk te harmoniseren om op die manier concurrentievervalsing uit te sluiten. Bovendien heeft de harmonisatie tot gevolg dat in de lidstaten een gelijkmatige BTW-opbrengst ontstaat met een overeenkomstige bijdrage aan de eigen middelen van de Gemeenschap.

21. In afwijking daarvan kunnen volgens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn handelingen worden begunstigd die niet behoren tot de vrijgestelde of tegen een verlaagd tarief belaste handelingen die de richtlijn zelf definieert. Daarbij gaat het om niet geharmoniseerde aanvullende belastingvoordelen om redenen van sociaal belang, die afhankelijk zijn van beleidsmatige beslissingen van de lidstaten.⁽¹⁷⁾ Om dit soort belastingvoordelen gaat het in het onderhavige geval.

22. Het hier te behandelen belastingvoordeel wijkt ook wat de invulling ervan betreft van het systeem van de richtlijn af. De richtlijn kent slechts bepaalde verlaagde belastingtarieven, die niet lager mogen zijn dan 5 %. Indien deze van toepassing zijn, blijft het recht op aftrek van voorbelasting bestaan. In het geval van een volledige BTW-vrijstelling volgens artikel 13 van de Zesde richtlijn, is de aftrek van de voorbelasting daarentegen uitgesloten.⁽¹⁸⁾ Vrijgesteld van belasting is volgens deze bepaling alleen de toegevoegde waarde die in het laatste stadium vóór de levering aan de eindafnemer wordt geproduceerd.

23. De in het hoofdgeding toegepaste *zero-rating* heeft daarentegen een uitbreiding van de belastingverlichting tot gevolg. Bij de toepassing van het nultarief wordt de verrichting formeel als belast beschouwd, waardoor een recht op aftrek ontstaat. Bij deze bijzondere vorm van vrijstelling is dus niet alleen de toegevoegde waarde die bij de levering aan de eindverbruiker wordt geproduceerd, van belasting vrijgesteld, maar ook die van de voorafgaande stadia. Deze zeer vergaande vrijstelling is in de Zesde richtlijn op zich niet voorzien.⁽¹⁹⁾ Alleen intracommunautaire leveringen zijn volgens de richtlijn vrijgesteld van belasting en geven desondanks recht op aftrek van voorbelasting.⁽²⁰⁾ In dit verband heeft de *zero-rating* echter geen belastingverlichting tot gevolg, maar houdt hij slechts rekening met het feit dat de belastingplicht overgaat op de verkrijger in het land van bestemming.

B – *Overeenstemming van de nationale uitzonderingsregeling met het gemeenschapsrecht*

24. Volgens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn mogen alleen die nationale uitzonderingsregelingen worden gehandhaafd, welke *in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht*. Deze bepaling, die pas in 1992 uitdrukkelijk in de richtlijn is opgenomen, kan alleen zo worden opgevat dat de nationale regeling aan de eisen van het gemeenschapsrecht moet voldoen *voor het overige*, dus voorzover artikel 28 niet zelf afwijkingen toestaat, zoals bijvoorbeeld met betrekking tot het belastingtarief of het recht op aftrek van voorbelasting.

25. Het Hof van Justitie is bevoegd om te onderzoeken of aan de voorwaarden van artikel 28 van

de Zesde richtlijn voor de handhaving van dergelijke nationale regelingen is voldaan. De toetsingsmogelijkheden zijn daarbij beperkt, in zoverre dat het gemeenschapsrecht aan de lidstaten een bepaalde ruimte biedt, bijvoorbeeld ten aanzien van het vastleggen van de sociale doelstellingen die door middel van een vrijstelling moeten worden gerealiseerd.(21) Deze beperking geldt echter niet voor het inachtnemen van het overige gemeenschapsrecht. Zo heeft het Hof van Justitie nationale uitzonderingen getoetst uit het oogpunt van de inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit.(22)

26. Talacre is van mening dat de beginselen van het gemeenschapsrecht voor de behandeling van samengestelde prestaties zijn geschonden, door het nultarief slechts toe te passen op de buitenkant van de caravan en niet op de meegeleverde binnenuitrusting.

1. Rechtspraak van het Hof van Justitie betreffende samengestelde prestaties

27. De Zesde richtlijn bevat geen bijzondere bepaling betreffende de vraag onder welke voorwaarden meerdere samenhangende prestaties als één enkele prestatie dienen te worden beschouwd.(23) In het arrest CPP(24) heeft het Hof van Justitie deze vraag echter als volgt beantwoord:

„Dienaangaande is het, gelet op de tweeledige omstandigheid, dat ingevolge artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn elke dienstverrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, en dat 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, van belang vast te stellen, wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn teneinde te bepalen of de belastingplichtige de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofddiensten dan wel één enkele dienst verleent.”

28. Bij een handeling die uit een serie elementen en handelingen bestaat, dient dientengevolge rekening te worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt, om te bepalen of sprake is van meerdere prestaties of van één enkele prestatie.(25) Bij deze beslissing staan twee doelstellingen tegenover elkaar. Enerzijds geldt dat de verschillende afzonderlijke prestaties overeenkomstig hun aard verschillend moeten worden beoordeeld. Anderzijds compliceert een te ver doorgevoerde opsplitsing van één prestatie in afzonderlijk te kwalificeren prestaties de toepassing van de omzetbelastingvoorschriften.(26)

29. Van één enkele prestatie is vooral dan sprake, als een element of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofddienst delen.(27) Een prestatie is als bijkomende prestatie te beschouwen indien deze voor de klant geen eigen doel op zich vormt, maar een middel om de belangrijkste prestatie van de betrokken ondernemer aantrekkelijker te maken.(28)

30. Hetzelfde geldt wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.(29)

31. De vraag betreffende de omvang van een handeling vanuit BTW-oogpunt kan daarbij van bijzonder belang zijn, zowel ter bepaling van de plaats van belastbare handelingen als voor de toepassing van het belastingtarief of van de in de Zesde richtlijn vervatte bepalingen betreffende vrijstelling.(30) Indien voor het hoofdelement van de samengestelde prestatie een vrijstelling van toepassing is, dan kan deze volgens de genoemde beginselen ook worden uitgebreid tot

ondergeschikte elementen van de prestatie die als afzonderlijke handelingen aan belasting onderworpen zouden zijn.(31)

32. Op één (samengestelde) prestatie kan ook slechts één belastingtarief van toepassing zijn. Indien men zou uitgaan van één enkele prestatie, maar toch de belastbare grondslag zou opsplitsen om verschillende BTW-tarieven toe te passen, dan zou dit niet in overeenstemming zijn met de uit de rechtspraak betreffende samengestelde prestaties af te leiden doelstelling om de functionaliteit van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde niet aan te tasten.

33. In het arrest in zaak C-384/01 (Commissie/Frankrijk)(32) lijkt het Hof echter toelaatbaar te achten dat een „deelaspect” van een levering tegen een verlaagd tarief wordt belast. Onderwerp van de beslissing was de toepassing van een verlaagd belastingtarief op het vastrecht voor een aansluiting voor stroom? en gasleveringen, terwijl voor de vergoeding voor het verbruik verder het normale tarief werd gehanteerd.

34. In die niet-nakomingsprocedure heeft het Hof echter met name de vraag behandeld, of de Commissie het bewijs heeft geleverd dat de toepassing van het verlaagde tarief tot concurrentievervalsing leidt. Om deze reden kunnen uit die beslissing nauwelijks vergaande conclusies voor de onderhavige vraag worden getrokken. Het Hof heeft integendeel onlangs nog bevestigd dat de kwalificatie als samengestelde prestatie gevolgen heeft voor de toepassing van het belastingtarief.(33) Indien ook bij een samengestelde prestatie de toepassing van verschillende belastingtarieven op de deelprestaties vereist zou zijn, dan zou de kwalificatie als één prestatie juist geen enkel gevolg voor het toepasselijke belastingtarief hebben.

2. Toepasselijkheid van de rechtspraak betreffende samengestelde prestaties op het onderhavige geval

35. Indien men de in de rechtspraak betreffende samengestelde prestaties ontwikkelde beginselen ongeacht de bijzonderheden van het onderhavige geval zou toepassen, zou men tot de conclusie kunnen komen dat de caravans en hun binnenuitrusting daadwerkelijk als één enkele levering dienen te worden beschouwd. Op deze levering zou dan slechts één BTW-tarief toegepast moeten worden, en wel het tarief dat voor het hoofdelement van de levering geldt. Aangenomen dat het hoofdelement de caravan is, zou het nultarief ook op de accessoire levering van de binnenuitrusting moeten worden toegepast. (34)

36. Deze uitbreiding van de vrijstelling zou in de onderhavige situatie echter indruisen tegen de aan het begin genoemde doelstellingen van artikel 28 van de Zesde richtlijn. Voor het conflict tussen het beginsel, nationale uitzonderingsregelingen in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet uit te breiden, en de in de rechtspraak ontwikkelde regels voor de behandeling van samengestelde prestaties, kan een oplossing worden gevonden door de betekenis en het doel van de twee beginselen met elkaar te vergelijken.

37. De in het arrest CPP en de overige relevante beslissingen opgestelde regels berusten op de overweging dat een te ver doorgevoerde opsplitsing van de handelingen de functionaliteit van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde in gevaar zou kunnen brengen. Dit doel staat tegenover de wens om nationale afwijkingen van de regels van de Zesde richtlijn te beperken tot het absoluut noodzakelijke.

38. Bij een afweging van deze doelstellingen dient aan het belang om de met de Zesde richtlijn bereikte harmonisatie van wetgevingen niet te ondermijnen door de uitbreiding van nationale uitzonderingen, de voorkeur te worden gegeven boven de doelstellingen die het Hof met de regels betreffende de bepaling van de omvang van een prestatie heeft beoogd. Deze regels zijn namelijk wat de kern betreft slechts om doelmatige redenen opgesteld en maken geen aanspraak op een

absolute werking.

39. Aldus benadrukt het Hof in het arrest CPP dat, gelet op de diversiteit van de handelstransacties, de vraag hoe het probleem in alle gevallen correct moet worden benaderd, niet afdoende kan worden beantwoord.⁽³⁵⁾ De in het arrest CPP opgestelde regels kunnen dus niet zonder meer worden toegepast. Veeleer is het zaak om bij de bepaling van de omvang van een prestatie rekening te houden met alle omstandigheden van het geval, inclusief de bijzondere juridische context. In het onderhavige geval dient rekening te worden gehouden met de bijzonderheid dat het Verenigd Koninkrijk de vrijstelling volgens zijn sociaal-politieke waardeoordelen op een bepaalde wijze vorm heeft gegeven en dat de nationale belastingvoordelen volgens de overgangsregeling van artikel 28 weliswaar kunnen blijven bestaan, maar niet mogen worden uitgebreid.

40. De toepassing van een nationale uitzonderingsregeling volgens artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn is slechts toegestaan indien deze – volgens de inschatting van de lidstaat – om duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en ten behoeve van de eindverbruiker noodzakelijk is. Het Verenigd Koninkrijk heeft in zoverre het besluit genomen om het nultarief uitsluitend toe te passen op de levering van caravans. De toepassing van dit tarief op de binnenuitrusting heeft het Verenigd Koninkrijk niet sociaal gerechtvaardigd geacht. Aan deze inschatting van de nationale wetgever kan niet zonder meer voorbij worden gegaan.

41. Bovendien wordt de functionaliteit van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde niet in ernstige mate aangetast indien de levering van caravans en hun binnenuitrusting – mogelijk in afwijking van de in het arrest CPP geponeerde beginselen – als afzonderlijk belastbare handelingen dienen te worden opgevat. Met name is niet in te zien dat de afzonderlijke vermelding van de individuele prijsonderdelen en de toepassing van verschillende belastingtarieven op deze onderdelen tot grotere problemen leiden, aangezien de fabrikant van de caravans beide elementen nu reeds afzonderlijk aan Talacre in rekening brengt.

42. Weliswaar moet worden toegegeven dat het Hof de uitbreiding van de belastingvrijstellingen voor het hoofdelement van een samengestelde prestatie tot daarmee samenhangende bijkomende prestaties heeft goedgekeurd.⁽³⁶⁾ Maar zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk terecht heeft aangevoerd, ging het in deze gevallen om vrijstellingen krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn, dus om vrijstellingen die binnen het systeem van de richtlijn verankerd zijn en bij de toepassing waarvan het recht op aftrek van voorbelasting is uitgesloten. De nationale uitzonderingsregelingen als bedoeld in artikel 28 liggen daarentegen buiten het geharmoniseerde kader. Zij beogen niet dezelfde doelen als de vrijstellingen die in de richtlijn zelf zijn voorzien, en wijken wat betreft hun invulling van deze vrijstellingen af. Om die reden moet in deze gevallen ervoor worden gewaakt dat de uitzonderingen niet worden uitgebreid.

43. Samenvattend kan worden vastgesteld: De regels met betrekking tot de bepaling van de omvang van een handeling kunnen niet dusdanig worden opgevat dat zij voorschrijven dat een nationale uitzonderingsregeling in de zin van artikel 28, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn dient te worden uitgebreid tot goederen die volgens nationaal recht uitdrukkelijk van de werkingssfeer van die regeling zijn uitgesloten.

44. Subsidiair voert het Verenigd Koninkrijk, gesteund door de Commissie, nog aan dat caravans en hun binnenuitrusting in werkelijkheid helemaal geen samengestelde prestatie in de zin van de rechtspraak vormen, omdat de goederen in fysiek en economisch opzicht deelbaar zouden zijn.⁽³⁷⁾ De Commissie deelt deze opvatting en benadrukt in het bijzonder dat de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft op *verwijderbare* uitrusting.

45. Omdat de rechtspraak met betrekking tot samengestelde prestaties toch al niet zonder meer

op het onderhavige geval kan worden toegepast, kan deze vraag onbeantwoord blijven. Alleen als het Hof de hier voorgestane oplossing niet zou overnemen, zou de verwijzende rechter moeten beslissen of hier mogelijk sprake is van een samengestelde prestatie. Daartegen kan echter worden aangevoerd dat uit het perspectief van de modale consument een caravan zonder binnenuitrusting of zelfs de binnenuitrusting zonder caravan eigenlijk nutteloos is, ook al zouden deze goederen in principe afzonderlijk zouden kunnen worden geleverd.

V – Conclusie

46. Gelet op het bovenstaande, geef ik in overweging de vraag van de Court of Appeal te beantwoorden als volgt:

De regels betreffende de bepaling van de omvang van een handeling staan niet in de weg aan een uitzonderingsregeling van een lidstaat in de zin van artikel 28, lid 2, sub 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, die de levering van bepaalde goederen tegen het nultarief belast en andere goederen van de toepassing van het nultarief uitsluit, ook indien de uitgesloten en de niet uitgesloten goederen samen worden geleverd.

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – 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 L 145, blz. 1).

3 – Voorzover hierna sprake is van binnenuitrusting, wordt daarmee het in het nationale recht verankerde begrip *removable contents* bedoeld.

4 – De minimumhoogte van het normale tarief is voor een bepaalde periode ingevoerd door middel van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47). De geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief werd hierna steeds weer verlengd, laatstelijk tot 2010 door middel van richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG voor wat betreft de geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief (PB L 345, blz. 19).

5 – In de versie van richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (onderlinge aanpassing van de BTW-tarieven) (PB L 316, blz. 1).

6 – Volgens artikel 28 terdecies, lid 4, tweede zin, van de Zesde richtlijn wordt de periode van toepassing van de overgangsregeling automatisch verlengd tot de datum van inwerkingtreding van een definitieve regeling, die tot op dit moment nog niet is vastgesteld.

7 – De betrokken passage van de niet meer geldende Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”), luidde: „Met het oog op de overgang van de huidige stelsels van omzetbelasting naar het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde hebben de lidstaten de bevoegdheid [...] tot aan de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten, om duidelijk omschreven redenen van sociaal belang en

ten behoeve van de eindverbruikers, lagere tarieven of zelfs vrijstellingen vast te stellen met eventuele teruggaaf van de in de vorige fase geheven belastingen, voorzover het totale effect van deze maatregelen niet groter is dan het effect van de in de huidige regeling toegepaste belastingverlichtingen”.

8 – Volgens Section 96 van de Value Added Tax Act 1994 dienen de bijlagen (*schedules*) overeenkomstig de daarin opgenomen aantekeningen (*notes*) te worden uitgelegd.

9 – De standaardbinnenuitrusting bestaat uit: badkamermeubelen, vloerbedekkingen, gordijnenrails, gordijnen, kasten, ingebouwde keukens (inclusief keukenapparaten), ingebouwde zitbanken, eettafels, stoelen, canapétafels, displays, spiegels, kleerkasten, bedden en matrassen.

10 – De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst in dit verband op het arrest van 21 juni 1988 in zaak 416/85 (Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1988, 3127, met name de punten 34 e.v.), waarin de Commissie geen bezwaar had gemaakt tegen de onderhavige vrijstelling.

11 – Aangehaald in voetnoot 7.

12 – In het hoofdgeding lijkt nog omstreden te zijn welke goederen als *removable contents* dienen te worden beschouwd.

13 – Zie de arresten van 29 april 1999, Norbury Developments (C-136/97, Jurispr. blz. I-2491, punt 19), en 13 juli 2000, Idéal tourisme (C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 32).

14 – Voorstel van de Commissie van 29 juni 1973 voor de zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, bijlage 11/73, blz. 31.

15 – De noodzakelijkheid van de restrictieve uitlegging van de in de Zesde richtlijn opgenomen bijzondere regelingen is door het Hof al vaker benadrukt, bijvoorbeeld voor de bijzondere regeling voor landbouwproducenten: arresten van 26 mei 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Jurispr. blz. I-4491, punt 27), en 15 juli 2004, Harbs (C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 27), en voor de bijzondere regeling voor reisbureaus: arrest van 22 oktober 1998, Madgett & Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34).

16 – Zie artikel 12, lid 3, sub a-3, juncto bijlage H, evenals sub b en c, van de Zesde richtlijn.

17 – Dit heeft gevolgen voor de toetsingsmogelijkheden van het Hof van Justitie (zie in dit verband punt 25 hierna).

18 – Dit valt reeds af te leiden uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, waarin het recht op aftrek wordt verleend „voorzover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen [van de belastingplichtige]”. Zie met betrekking tot het verband tussen de aftrek van voorbelasting en de aan belasting onderworpen handelingen ook het arrest van 30 maart 2006 in zaak C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki, Jurispr. blz. I-3039, punt 24).

19 – Zie Terra/Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, Vol. 1, 16.2., blz. 712 e.v.

20 – Zie artikel 28 ter, A, sub a, juncto artikel 17, lid 2, sub d, in de versie van artikel 28 septies van de Zesde richtlijn.

21 – Het Hof van Justitie onderzoekt uitsluitend of het bepalen van de redenen van sociaal belang,

door een oneigenlijk gebruik van dit begrip, zou leiden tot maatregelen die qua gevolgen en werkelijke doelstellingen buiten het kader van het gemeenschapsrecht vallen (zie arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, aangehaald in voetnoot 10, punt 14).

22 – Arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk (C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 21).

23 – Zie mijn conclusie van 12 mei 2005 in de zaak Levob (arrest van 27 oktober 2005, C-41/04, Jurispr. blz. I-9433), punt 65.

24 – Arrest van 25 februari 1999 (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 29). Zie ook het arrest Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 20).

25 – Arrest Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 19) onder verwijzing naar de arresten van 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395, punten 12-14, en arrest CPP (aangehaald in voetnoot 24, punten 28 en 29).

26 – Zie mijn conclusie in de zaak Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 66). In sommige conclusies is zelfs de tendens te onderkennen om in een dergelijke situatie aan een doelmatige aanpak de voorkeur te geven boven een nauwkeurige aanpak: zie de conclusie van advocaat-generaal Cosmas in de zaak Faaborg Gelting Linien (aangehaald in voetnoot 25, punt 14), de conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaken Dudda (arrest van 26 september 1996, C-327/94, Jurispr. blz. I-4595), punt 35, en CPP (aangehaald in voetnoot 24), punten 47 e.v..

27 – Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 24, punt 30); arrest van 15 mei 2001 Primback (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833, punt 45), en arrest Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 21).

28 – Arresten CPP (aangehaald in voetnoot 24, punt 30) en Madgett & Baldwin (aangehaald in voetnoot 15, punt 24).

29 – Arrest Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 22).

30 – Arresten CPP (aangehaald in voetnoot 24, punt 27) en Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 18).

31 – Zie in dit verband het arrest van 13 juli 1989 Henriksen (173/88, Jurispr. blz. 2763). Daar heeft het Hof van Justitie de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling voor de verhuur en verpachting van onroerend goed uitgebreid tot de samen met het woonhuis verhuurde parkeerruimte, ondanks het feit dat de verhuur van parkeerruimte als zodanig aan belasting onderworpen is. Ook in het arrest CPP (aangehaald in voetnoot 24) diende de vraag te worden beantwoord of de belastingvrijstelling voor verzekeringsdiensten volgens artikel 13 B, sub a, van de Zesde richtlijn uitgebreid diende te worden tot bepaalde met de verzekeringsdienst samenhangende bijkomende diensten.

32 – Arrest van 8 mei 2003 (Jurispr. blz. I-4395, punt 26).

33 – Arrest Levob (aangehaald in voetnoot 23, punt 18).

34 – Als alternatief zou een situatie die voldoet aan de beginselen betreffende de belastingheffing op samengestelde prestaties, ook bewerkstelligd kunnen worden door de levering die bestaat uit caravan en binnenuitrusting, in haar geheel te onderwerpen aan het normale tarief. Omdat richtlijnen geen rechtstreekse werking ten laste van particulieren hebben, zou in dit geval de nationale wetgever maatregelen moeten nemen en de uitzonderingsregeling moeten afschaffen.

35 – Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 24, punt 27).

36 – Zie in dit verband punt 31.

37 – De regering wijst in dit verband op het arrest van 23 februari 1988, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-353/85, Jurispr. blz. 817, punt 33), dat echter voor de onderhavige situatie nauwelijks van betekenis is.