

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

V. TRSTENJAK

van 9 december 2008 1(1)

Zaak C-572/07

RLRE Tellmer Property s.r.o.

tegen

Finanční úředitelství v Ústí nad Labem

[verzoek van Krajský soud v Ústí nad Labem (Tsjechische Republiek) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving – Harmonisatie – Omzetbelasting – Uitlegging van artikelen 6 en 13, B, sub b, van Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Beginsel van fiscale neutraliteit – Belastingvrijstellingen krachtens Zesde richtlijn – Vrijstelling voor verhuur van onroerende goederen – Verhuur van woning of niet voor bewoning bestemde ruimte – Met verhuur verbonden schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten van verhuurd appartementsgebouw”

I – Inleiding

1. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG legt het Krajský soud (regionaal hof) v Ústí nad Labem (hierna: „verwijzende rechter”) het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen twee vragen voor betreffende de uitlegging van de artikelen 6 en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „Zesde richtlijn”).(2)

2. Dit verzoek is gedaan in een geding tussen de vennootschap RLRE Tellmer Property s.r.o. (hierna: „verzoekster”) en de nationale belastingdienst (Finanční úředitelství; hierna: „verweerster”), waarbij het gaat om de omvang van de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna ook: „btw”) voor inkomsten uit woningverhuur. De partijen in het hoofdgeding twisten specifiek over de vraag of de met de woningverhuur samenhangende schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten van een verhuurd appartementsgebouw een economische activiteit is die onderworpen is aan btw.

II – Rechtskader

A – Gemeenschapsrecht

3. Volgens artikel 2, sub 1, van de Zesde richtlijn zijn in het binnenland onder bezwarende titel

verrichte diensten in beginsel aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen.

4. Artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is.

Deze handeling kan onder meer zijn:

- de overdracht van een onlichamelijke zaak, ongeacht of deze al dan niet in een titel is belichaamd;
- de verplichting om een daad na te laten of om een daad of een situatie te dulden;
- het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet.”

5. De vrijstelling van btw voor de verhuur van woningen regelt artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn als volgt:

„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:

[...]

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;

[...]

B – *Nationaal recht*

6. De heffing van btw in de Tsjechische Republiek is sinds de toetreding tot de Europese Unie geregeld bij wet nr. 235/2004 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde. § 56, lid 4, van deze wet, met het opschrift „Overdracht en verhuur van grond, gebouwen, appartementen en niet voor bewoning bestemde ruimten, verhuur van andere installaties”, regelt de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen als volgt:

„De verhuur van grond, gebouwen, appartementen en niet voor bewoning bestemde ruimten is vrijgesteld van btw. Deze vrijstelling geldt niet voor de verhuur van een gebouw voor korte tijd, voor de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen, voor de verhuur van safeloketten en voor de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines. Onder verhuur voor korte tijd moet

worden verstaan de verhuur met inbegrip van de roerende uitrusting, in voorkomend geval tevens de verstrekking van elektriciteit, verwarming, koeling, gas of water, gedurende een ononderbroken periode van maximaal 48 uur.”

III – Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

7. Verzoekster is eigenares van huizen met huurappartementen. Naast de reguliere huur ontvangt zij van haar huurders een vergoeding voor de – afzonderlijk in rekening gebrachte – schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten, hetgeen zij door haar eigen huismeesters laat doen.

8. Nadat de nationale belastingdienst een te lage opgave van de belasting over de toegevoegde waarde had vastgesteld, besloot zij de btw voor de maand mei van het jaar 2006 voor verzoekster te verhogen met 155 911 CZK voor de ontvangen bedragen voor schoonmaken. Nadat de belastingdirectie van Ústí nad Labem op 5 februari 2007 het besluit van de belastingdienst Litvínov van 20 september 2006 had bevestigd, stelde verzoekster beroep in bij de verwijzende rechter.

9. Verzoekster stelt dat deze economische activiteit vrijgesteld is van btw. Zij is van mening dat de verhuur en de met het gebruik van het verhuurde appartement samenhangende diensten ondeelbare diensten zijn. Zij verwijst in dit verband naar het gemeenschapsrecht, in het bijzonder naar de rechtspraak van het Hof, waaruit blijkt dat ondeelbare handelingen onderworpen zijn aan één btw-regeling, in casu dus aan de van btw vrijgestelde verhuur.

10. Volgens de verwijzende rechter zijn de betrokken wettelijke bepalingen, zowel van het Tsjechische als van het gemeenschapsrecht, onduidelijk. Derhalve heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Kunnen artikel 6 (diensten) en artikel 13 (vrijstellingen in het binnenland) van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, aldus worden uitgelegd dat de verhuur van een appartement (en eventueel van niet voor woondoeleinden bestemde ruimten) enerzijds en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen anderzijds als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen kunnen worden aangemerkt?

2) Voor het geval dat, zoals de verwijzende rechter meent, de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, eist (1) of verbiedt (2) artikel 13 van die richtlijn, inzonderheid deel B, sub b, daarvan, dat btw wordt geheven over het bedrag dat voor de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van een verhuurd appartementsgebouw wordt betaald, of laat het dit aan de lidstaat over?”

IV – Procesverloop voor het Hof

11. De prejudiciële verwijzing van 18 december 2007 is op 24 december 2007 ingekomen ter griffie van het Hof.

12. Verweerster in het hoofdgeding, de regeringen van de Tsjechische Republiek en van de Helleense Republiek alsook de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben schriftelijke opmerkingen ingediend binnen de in artikel 23 van het Statuut van het Hof genoemde termijn.

13. Ter terechtzitting van 6 november 2008 zijn de gemachtigden van verzoekster in het hoofdgeding, van de regering van de Tsjechische Republiek en van de regering van de Helleense

Republiek alsook van de Commissie verschenen om opmerkingen te maken.

V – Voornaamste argumenten van partijen

14. Verzoekster in het hoofdgeding heeft ter terechtzitting de huidige praktijk van de afrekening van schoonmaakdiensten in de Tsjechische Republiek toegelicht. Voorts heeft zij aangevoerd dat de verhuur van ruimten en het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten één dienst is, die niet onderworpen is aan btw. Verder heeft zij gewezen op de noodzaak van een uniforme uitlegging van het begrip „verhuur van onroerende goederen” door het Hof, om onderling afwijkende uitleggings in de lidstaten te voorkomen.

15. Verweerster in het hoofdgeding stelt onder verwijzing naar de bepalingen over het huurrecht in het Tsjechische Burgerlijk Wetboek dat een accommodatie als voorwerp van een huurovereenkomst uit een verzameling van ruimten bestaat, die op grond van hun technische en functionele kenmerken alsook op grond van hun uitrusting aan alle voorwaarden voor gebruik als woonruimte voldoen. Zij voert aan dat de gemeenschappelijke ruimten in juridisch en praktisch opzicht niet voor woondoeleinden kunnen worden verhuurd. Om die reden stelt verweerster voor, de eerste prejudiciële vraag bevestigend te beantwoorden.

16. In verband met de tweede prejudiciële vraag betwijfelt verweerster de noodzaak van uitlegging van de Zesde richtlijn in het kader van de onderhavige zaak, omdat de in overeenstemming met het gemeenschapsrecht vastgestelde nationale wettelijke regeling daarop een ondubbelzinnig antwoord geeft, namelijk dat de verhuur van onroerende goederen vrijgesteld is van btw, maar dat dit niet geldt voor diensten die als onafhankelijke diensten worden verricht, ook al zijn ze verbonden met de vrijgestelde dienst.

17. De Tsjechische regering is van mening dat de vragen van de verwijzende rechter aldus moeten worden opgevat, dat hij het Hof vraagt te beoordelen of in een situatie waarin de verhuurder aan de huurder naast de eigenlijke verhuur een dienst in de vorm van schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten in een verhuurd appartementsgebouw verleent, de schoonmaakdienst en de verhuur gezamenlijk een complexe dienst vormen en of die als zodanig onder de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn genoemde belastingvrijstellingen valt.

18. Voorts herinnert de Tsjechische regering aan het hoofddoel van het begrip „één samenhangende dienst”, dat bestaat in het voorkomen van een onnodige aantasting van het btw-stelsel, die zou kunnen voortvloeien uit een kunstmatige splitsing van een economisch gesproken een geheel vormende dienst. Dit doel zou worden miskend wanneer in het hoofdgeding van een dergelijke samenhangende dienst wordt uitgegaan.

19. De Tsjechische regering stelt daarom voor, de prejudiciële vragen aldus te beantwoorden dat de beoordeling van de vraag of een dienst die bestaat in schoonmaken en een dienst die bestaat in de verhuur van woningen, in hun totaliteit voldoen aan de voorwaarden voor één dienst in de zin van de rechtspraak van het Hof, wordt overgelaten aan de nationale rechter. Afgezien daarvan is zij wat de concrete situatie betreft van mening dat dit in het hoofdgeding niet het geval kan zijn.

20. Voor het geval de nationale rechter desondanks tot een andere conclusie komt, is de Tsjechische regering van mening dat toepassing van het begrip „één dienst” op de situatie in het hoofdgeding in strijd is met de beginselen van fiscale neutraliteit en van strikte uitlegging van de uitzonderingsbepalingen van de Zesde richtlijn.

21. De Commissie voert aan dat de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die autonoom dienen te worden uitgelegd. Aangezien

deze vrijstellingen bovendien een uitzonderingskarakter hebben, moeten zij ook strikt worden uitgelegd. Voorts vraagt de Commissie zich af, gezien het arrest Faaborg-Gelting Linien⁽³⁾, of het schoonmaken van de gemeenschappelijke ruimten van een verhuurd appartementsgebouw niet als een nevendienst bij de hoofddienst, namelijk de verhuur, kan worden beschouwd.

22. Dientengevolge stelt de Commissie het Hof voor, de prejudiciële vragen aldus te beantwoorden dat de btw-vrijstelling voor de verhuur van woningen overeenkomstig artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn weliswaar uitsluitend voor de economische activiteit „verhuur” geldt, maar dat een dienst, bestaande in de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten, onder de genoemde vrijstelling kan vallen voor zover die als nevendienst onderdeel is van de huurovereenkomst. Het staat aan de nationale rechter om uit te maken of de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten onderdeel is van de verhuur, waarbij hij zo nodig zowel de bewoordingen van de huurovereenkomst als ook de vaste praktijk moet beoordelen.

23. De Griekse regering wijst een ruime uitlegging van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn af. Naar haar mening zou de rechtsopvatting van verzoekster ertoe leiden dat elke uitgave ter verbetering van de gebruiksvoorwaarden van het gehuurde goed binnen de werkingssfeer van de bovengenoemde bepaling valt. De Griekse regering stelt derhalve voor, de prejudiciële vragen aldus te beantwoorden dat de verhuur van een woning of een niet voor bewoning bestemde ruimte moet worden beschouwd als een dienst die verschilt van de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten. Het gaat om twee verschillende diensten waarvan de ene – de verhuur – is vrijgesteld van btw, en de andere – de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten – is onderworpen aan btw.

VI – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

24. De uitbreidingen van de Europese Unie met tien nieuwe lidstaten op 1 mei 2004 en nog eens twee op 1 januari 2007 zijn belangrijke gebeurtenissen in de geschiedenis van dit integratiesysteem met vergaande geopolitieke gevolgen. Naast de verkrijging van de status van lidstaat met de bijbehorende rechten hebben de uitbreidingen voor de nieuwe lidstaten evenwel ook de verplichting tot overneming van het „acquis communautaire”, inclusief de regels op het gebied van de btw, in de eigen nationale rechtsstelsels meegebracht.⁽⁴⁾ De toetreding tot de Europese Unie betekende dus tegelijkertijd de toetreding tot het gemeenschappelijke btw-stelsel, een geharmoniseerd stelsel van de belasting op het verbruik, dat in wezen een fiscaal doel en een doel van economisch beleid nastreeft.

25. Terwijl het eerste doel verband houdt met de financiering van de Gemeenschap door eigen middelen⁽⁵⁾, bestaat het economisch beleidsdoel van de harmonisatie erin de op uiteenlopende btw-stelsels stoelende factoren die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal als op communautair niveau kunnen vervalsen, uit te schakelen.⁽⁶⁾ Om de doeltreffendheid van dit gemeenschappelijke btw-stelsel te waarborgen, moeten de btw-richtlijnen uniform worden omgezet en uitgelegd, met inbegrip van de in de Zesde richtlijn opgenomen vrijstellingen⁽⁷⁾, waar het in casu om gaat.

26. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de uitlegging van de regeling inzake de btw-vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen in artikel 13, B, sub b. In de eerste vraag gaat het er in wezen om of de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten in een verhuurd appartementsgebouw onder het begrip „verhuur” valt, met als gevolg dat het bedrag dat de verhuurder van de huurder voor het verrichten van die activiteit ontvangt, net als de huur geacht moet worden vrijgesteld te zijn van btw. De tweede vraag wordt slechts gesteld voor het geval dat een dergelijke conceptuele samenhang tussen beide diensten door het Hof wordt ontkend, en

heeft betrekking op de principiële vraag of de verplichting tot belastingheffing is af te leiden uit het gemeenschapsrecht of het nationale recht.

B – *De eerste vraag*

1. Het begrip „verhuur” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn

27. Voor de beantwoording van de vraag of de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten onder het begrip „verhuur” valt, is om te beginnen een uitlegging van de Zesde richtlijn vereist, met name van artikel 13, B, sub b, niet alleen aan de hand van de in de rechtspraak van de gemeenschapsrechtshouders gebruikelijke uitleggingsmethoden, maar ook van de voor het btw-recht kenmerkende uitleggingsregels.⁽⁸⁾ Om de exacte aard van een belaste handeling vast te stellen, moeten weer alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen.⁽⁹⁾

28. Uit de systematiek van de Zesde richtlijn vloeit enerzijds voort dat zij van een zeer ruime werkingsfeer voor de btw uitgaat – artikel 2 noemt als belaste handelingen naast de invoer van goederen de leveringen van goederen en diensten die in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, en artikel 4, lid 1, definieert als belastingplichtigen ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.⁽¹⁰⁾ Het begrip economische activiteit omvat volgens artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.

29. Anderzijds moeten volgens vaste rechtspraak van het Hof de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.⁽¹¹⁾

30. Bovendien heeft het Hof met betrekking tot de in artikel 13 van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen in vaste rechtspraak geoordeeld dat deze autonome communautaire rechtsbegrippen zijn, die derhalve een communautaire definitie dienen te krijgen.⁽¹²⁾

31. Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn geeft geen omschrijving van het begrip „verhuur van onroerende goederen” en verwijst evenmin naar de respectieve omschrijvingen van dat begrip in de wettelijke regelingen van de lidstaten.⁽¹³⁾ Het Hof heeft het in talloze arresten op basis van de context en de doelstellingen en de systematiek van deze richtlijn⁽¹⁴⁾ omschreven als „het door de eigenaar van een onroerend goed onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleende recht, dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten”.⁽¹⁵⁾ Tegelijkertijd heeft het Hof ook onderstreept dat het begrip „verpachting en verhuur” bedoeld in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn gemeenschapsrechtelijk moet blijven worden opgevat als de overeenkomstige begrippen van nationaal recht.⁽¹⁶⁾

32. De schoonmaakdiensten die verzoekster voor haar huurders verricht, stroken – strikt genomen en op basis van de bovengenoemde uitleggingsregels – niet met de bovenstaande definitie van „verhuur” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. De onder bezwarende titel verrichte activiteit schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten gaat onmiskenbaar verder dan het loutere onder bezwarende titel ter beschikking stellen van ruimten voor gebruik. Deze dienst impliceert namelijk een actieve activiteit, in dit geval van de verhuurder zelf, die fundamenteel verschilt van de door het Hof in de arresten „Goed Wonen”⁽¹⁷⁾ en Temco Europe⁽¹⁸⁾ als „passief” gekwalificeerde activiteit verhuur van onroerende goederen.

2. Samenhangende diensten in de zin van de rechtspraak

33. Desondanks zou het vanuit het oogpunt van het gemeenschapsrecht in beginsel denkbaar zijn om ook dergelijke schoonmaakdiensten als „verhuur” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn aan te merken, mits het daarbij enkel om een bijkomende prestatie gaat binnen een uit meerdere prestaties bestaand geheel, zodat hetgeen door de twee activiteiten wordt gerealiseerd, als één samenhangende handeling moeten worden beschouwd.

34. Zoals het Hof opnieuw heeft geoordeeld, is de vraag of een handeling die een aantal prestaties omvat, als één enkele handeling moet worden beschouwd dan wel als verschillende individuele en zelfstandige prestaties die afzonderlijk van elkaar moeten worden beoordeeld, vanuit btw-oogpunt van bijzonder belang, onder meer voor de toepassing van het belastingtarief, maar ook voor de toepassing van de vrijstellingsbepalingen van de Zesde richtlijn.(19)

35. De Zesde richtlijn bevat geen specifieke bepaling over de vraag onder welke voorwaarden meerdere samenhangende prestaties als één dienst moeten worden behandeld. De relevante beoordelingscriteria vloeien daarentegen rechtstreeks voort uit de rechtspraak van het Hof.

36. Bij de vaststelling van de kenmerkende elementen van een samengestelde prestatie staan twee doelstellingen tegenover elkaar. Enerzijds geldt dat verschillende afzonderlijke prestaties overeenkomstig hun aard verschillend moeten worden beoordeeld. Anderzijds mag het functioneren van het btw-stelsel niet in gevaar worden gebracht door diensten die economisch een geheel vormen, kunstmatig op te splitsen.(20) Een te ver doorgevoerde opsplitsing van een één geheel vormende prestatie in afzonderlijke te kwalificeren prestaties compliceert namelijk de toepassing van de omzetbelastingvoorschriften.(21) In elk geval dient bij het onderzoek een objectieve maatstaf te worden gehanteerd. Het subjectieve standpunt van degene die de prestatie levert en/of ontvangt is niet relevant.

37. Uit artikel 2 van de Zesde richtlijn vloeit voort dat elke prestatie normaal gesproken als individueel en zelfstandig moet worden beschouwd.(22) In bepaalde omstandigheden moeten verschillende formeel individuele prestaties die los van elkaar kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, echter worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn.(23)

38. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer reeds na een aan de hand van objectieve criteria uitgevoerd onderzoek blijkt dat een of meer individuele prestaties een hoofddienst vormen, terwijl de andere individuele prestatie of prestaties moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofddienst delen.(24) Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofddienst worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofddienst van de dienstverrichter.(25) Eveneens kan worden gesproken van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.(26)

39. Gelet op de feitelijke en rechtssituatie die ten grondslag ligt aan het hoofdgeding, pleit mijns inziens weinig voor kwalificatie van de litigieuze dienst als bijkomende prestatie.

40. Het is juist dat het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten in de regel een essentiële voorwaarde is voor een normaal gebruik van het gehuurde goed. Deze activiteit betreft evenwel, zoals de Griekse regering en verweerster terecht stellen, niet de specifiek voor bewoning bestemde ruimten die het eigenlijke onderwerp van een huurovereenkomst zijn, maar alleen de

voor elke persoon toegankelijke, niet voor bewoning geschikte gemeenschappelijke ruimten in een verhuurd appartementsgebouw. Hetzelfde geldt voor de verhuur van ruimten voor andere doeleinden, bijvoorbeeld kantoorruimten, die kantoorwerkzaamheden slechts binnen de daartoe voorziene muren toestaan. In zoverre is reeds vast te stellen dat de litigieuze dienst zowel ruimtelijk als qua doel is begrensd.

41. Afgezien daarvan is er geen sprake van een splitsing van één enkele ondeelbare economische prestatie, wanneer onderscheid wordt gemaakt tussen de economische activiteit verhuur van woningen en de activiteit schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten. De twee activiteiten zijn niet zo nauw met elkaar verbonden dat een afbakening kunstmatig overkomt, te meer daar het gewoonlijk aan de beslissingsvrijheid van de contractpartners zal zijn overgelaten te regelen wie deze activiteit in concreto verricht. Zoals de Tsjechische regering onder verwijzing naar de huidige praktijk in de Tsjechische Republiek stelt⁽²⁷⁾, kan het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten in beginsel op drie verschillende manieren worden geregeld: 1) de huurders doen het zelf; 2) het schoonmaken wordt door een derde verricht, die deze dienst vervolgens in rekening brengt aan de huurders; 3) de verhuurder zorgt voor het schoonmaken van de gemeenschappelijke ruimten, hetzij via eigen personeel (bijvoorbeeld de huismeester), hetzij via een daarmee belast schoonmaakbedrijf. Uit dit grote aantal opties blijkt dat noch het recht van gebruik, noch de daadwerkelijke mogelijkheid om de woningen overeenkomstig de bestemming te gebruiken ernstig in gevaar zou worden gebracht wanneer de verhuurder bij uitzondering niet voor het schoonmaken zorgt.

3. Het beginsel van neutraliteit van de btw

42. Dit grote aantal mogelijke varianten is ook vanuit het oogpunt van de fiscale neutraliteit en de coherente toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn relevant. Ik herinner er in dit verband aan dat eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit volgens de rechtspraak van het Hof een cruciale rol speelt, onder meer ook bij de toepassing van de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn genoemde vrijstellingen.⁽²⁸⁾

43. Het beginsel van fiscale neutraliteit, dat in artikel 2 van de Eerste richtlijn⁽²⁹⁾ uitdrukking heeft gevonden en voor het overige ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals ook is op te maken uit de vierde en de vijfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn, houdt in dat alle economische activiteiten gelijk moeten worden behandeld.⁽³⁰⁾ Het Hof heeft dit beginsel in de arresten *Cimber Air*⁽³¹⁾ en *Jyske Finans*⁽³²⁾ in die zin verfijnd dat het zich ertegen verzet dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de btw-heffing.

44. Wanneer men uitgaat van de eerste van de in punt 41 van deze conclusie genoemde opties, komt men tot de conclusie dat het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten niet onderworpen kan zijn aan btw, omdat het daarbij noch om een levering van goederen, noch om een dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn gaat.

45. Wanneer men echter uitgaat van de tweede optie, moet worden vastgesteld dat deze economische activiteit, zoals ook elke andere dienst, onderworpen is aan btw. Zij staat als zodanig los van de verhuur en moet derhalve tegen de achtergrond van het reeds genoemde beginsel dat elke prestatie normaal gesproken als individueel en zelfstandig moet worden beschouwd⁽³³⁾, vanuit fiscaal oogpunt anders worden behandeld, namelijk als niet in aanmerking komend voor de btw-vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. Hierop wordt terecht gewezen door zowel de verwijzende rechter⁽³⁴⁾ als de Tsjechische regering.⁽³⁵⁾

46. De derde optie, die in het hoofdgeding aan de orde is, onderscheidt zich, objectief beschouwd, van de tweede variant alleen door het feit dat degene die de schoonmaakdiensten

verricht, tevens de verhuurder is. Het is daarom de vraag of het gerechtvaardigd is enkel vanwege het feit dat de verhuurder en degene die de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten verzorgt dezelfde persoon is, a priori uit te gaan van een onzelfstandige bijkomende prestatie bij de verhuur. Dit feit kan, zoals het Hof in het arrest Henriksen(36) heeft geoordeeld, in bepaalde omstandigheden weliswaar erop wijzen dat sprake is van één enkele economische handeling, maar is op zich niet doorslaggevend. Want het feit dat verzoekster in het hoofdgeding de schoonmaakdiensten afzonderlijk factureert en niet in één prijs samen met de huur, kan evengoed erop wijzen dat sprake is van een zelfstandige dienst. Zoals het Hof in het arrest CCP(37) namelijk heeft uitgemaakt, vormt het feit dat een dienstverrichter een samengestelde dienst met een totaalfactuur dan wel met aparte facturen afrekent, een aanwijzing. Derhalve pleit de aparte facturering van de schoonmaakdiensten in het hoofdgeding tegen de kwalificatie als één enkele dienst.

47. Met de Tsjechische regering ben ik van mening dat deze derde variant met allerlei andere elementen kan worden aangevuld, waardoor een beslissing in het concrete geval steeds moeilijker wordt. Zo is bijvoorbeeld de situatie denkbaar dat een verhuurder ook schoonmaakdiensten verricht in andere, niet door hem verhuurde huurappartementen. De door hem verrichte dienst zou dan echter qua aard dezelfde zijn als die in het hoofdgeding. Het zou mijns inziens derhalve in strijd zijn met zowel het beginsel van fiscale neutraliteit(38) als het beginsel van coherentie van het gemeenschappelijke btw-stelsel, wanneer de bovengenoemde varianten verschillend werden behandeld naargelang de verhuurder of een derde de schoonmaakdiensten in kwestie verricht. De onzekerheid die verbonden zou zijn aan elke concrete situatie, zou de toepassing van de btw-regels onnodig compliceren(39) en de beslissingen van de nationale belastingautoriteiten dienovereenkomstig minder voorspelbaar maken voor de belastingbetaler.

4. Historische en teleologische uitlegging van de btw-vrijstelling

48. De door de verwijzende rechter genoemde sociaaleconomische overwegingen kunnen de bovenstaande conclusies op zich niet ontkrachten. Zij kunnen niet zonder meer als argument voor een btw-vrijstelling voor de schoonmaak van gemeenschappelijke ruimten worden aangevoerd. Ik ben het weliswaar met hem eens dat zonder btw-heffing op het schoonmaken van de gemeenschappelijke ruimten een appartement goedkoper is. De ontstaansgeschiedenis van de uitzonderingsbepaling in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn lijkt er inderdaad op te wijzen dat deze bepaling onder meer ook is ingegeven door sociaaleconomische overwegingen. Zo was in de meeste lidstaten in elk geval de verhuur van woonruimte vóór de harmonisatie door de Zesde richtlijn op sociale gronden niet btw-plichtig.(40) Dit moest in de Zesde richtlijn gehandhaafd blijven, om te voorkomen dat het huren van woonruimte duurder zou worden.

49. De gemeenschapswetgever heeft echter, zoals reeds blijkt uit de uitlegging van de relevante bepalingen van de Zesde richtlijn aan de hand van de bewoordingen(41), de systematische samenhang(42) en met inachtneming van het beginsel van fiscale neutraliteit(43), de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn voorziene btw-vrijstelling uitdrukkelijk willen beperken tot „verhuur” in engere zin en slechts willen uitbreiden tot die diensten die objectief beschouwd deel uitmaken van een nog als „verhuur” aan te merken totale prestatie. Aan deze voorwaarden is evenwel niet steeds voldaan, ook niet, zoals gezegd, in het onderhavige geval.

50. Bovendien mag niet worden vergeten dat er nog een vrijstellingsgrond bestaat voor de verhuur van onroerende goederen. Zoals advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Blasi(44) duidelijk heeft gemaakt, is grond niet het resultaat van een productieproces. Na het eerste bouwrijp maken van de grond en de oprichting van een gebouw, wordt een onroerend goed in de regel eerder passief gebruikt, zonder waardetoevoeging. Derhalve zijn alleen de eerste levering van bouwrijp gemaakte grond en de levering van een gebouw voordat dit voor het eerst in

gebruik wordt genomen, onderworpen aan btw, terwijl een volgende overdracht van een reeds eerder in gebruik genomen gebouw evenals de verhuur ervan niet aan btw zijn onderworpen. Deze rechtvaardiging voor de btw-vrijstelling kan evenwel in het geval van een actieve activiteit(45), zoals het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten, niet slagen.

5. Conclusie

51. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het schoonmaken van gemeenschappelijke ruimten door een verhuurder in beginsel is uitgesloten van de vrijstelling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn en aan btw moet worden onderworpen, waarbij ik niet a priori wil uitsluiten dat in het bijzonder de contractuele invulling van de betrokken huurovereenkomst, de huisregels van het betrokken gehuurde goed of de vaste rechtspraak in een bepaalde lidstaat bij uitzondering aanleiding kunnen zijn voor een andere dan de abstracte beoordeling in deze conclusie. In hoeverre dit geldt voor het onderhavige geval, dient de nationale rechter die belast is met de toepassing van de antwoorden op de hem voorgelegde feiten, zo nodig met inachtneming van de bovenstaande overwegingen te onderzoeken.

52. Derhalve dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de artikelen 6 en 13 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd, dat de verhuur van een appartement (en eventueel van niet voor woondoeleinden bestemde ruimten) enerzijds en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen anderzijds in beginsel als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen moeten worden aangemerkt. Het staat evenwel aan de nationale rechter om te onderzoeken in hoeverre de contractuele invulling van de betrokken huurovereenkomst, de huisregels van het betrokken gehuurde goed en de vaste rechtspraak in de desbetreffende lidstaat bij uitzondering een andere beoordeling toelaten.

C – De tweede vraag

53. Gelet op het voorgestelde antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag slechts te worden beantwoord voor het geval dat de verwijzende rechter na beoordeling van alle omstandigheden van het hoofdgeding van mening is dat de verhuur van appartementen enerzijds en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen anderzijds bij uitzondering niet als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen kunnen worden aangemerkt.

54. In dat geval zou moeten worden uitgegaan van één enkele dienst, die aan „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn voldoet. Derhalve zou geen btw kunnen worden geheven over het bedrag dat voor het schoonmaken van de gemeenschappelijke delen van een appartementsgebouw met woningen wordt betaald.

55. Derhalve moet de tweede prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat, indien de nationale rechter ervan uitgaat dat de verhuur van appartementen en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen bij uitzondering niet als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen kunnen worden aangemerkt, de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen als onderdeel van „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd, zodat geen btw kan worden geheven over het bedrag dat voor deze activiteit wordt betaald.

VII – Conclusie

56. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

„1) De artikelen 6 en 13 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, moeten aldus worden uitgelegd dat de verhuur van een appartement (en eventueel van niet voor woondoeleinden bestemde ruimten) enerzijds en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen anderzijds in beginsel als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen moeten worden aangemerkt.

Het staat evenwel aan de nationale rechter om te onderzoeken in hoeverre de contractuele invulling van de betrokken huurovereenkomst, de huisregels van het betrokken gehuurde goed en de vaste rechtspraak in de desbetreffende lidstaat bij uitzondering een andere beoordeling toelaten.

2) Indien de nationale rechter ervan uitgaat dat de verhuur van appartementen en de daarmee verbonden schoonmaak van de gemeenschappelijke delen bij uitzondering niet als zelfstandige, onderling scheidbare belaste handelingen kunnen worden aangemerkt, moet de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen als onderdeel van ‚verhuur van onroerende goederen‘ in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn worden beschouwd, zodat geen btw kan worden geheven over het bedrag dat voor deze activiteit wordt betaald.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – Arrest van 2 mei 1996 (C-231/94, Jurispr. blz. I-2395).

4 – Zie dienaangaande Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Turijn 2007, blz. 53 e.v., die op de aanpassingsproblemen van de toetredende landen in verband met het grote aantal oude nationale regelingen op het gebied van de btw wijst, waardoor voor bepaalde sectoren van de dienstenmarkt overgangsregelingen moesten worden ingevoerd.

5 – Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, deel 1, hoofdstuk 3, 3.1.1, blz. 87, en Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brussel 2001, blz. 194 e.v., zien als belangrijkste reden voor een verdere harmonisatie op het gebied van de btw het besluit van de Raad van 21 april 1970 betreffende de vervanging van de financiële bijdragen van de lidstaten door eigen middelen van de Gemeenschappen. Dit besluit bepaalde dat vanaf 1975 de begroting van de Gemeenschap, naast de landbouwheffingen en douanerechten, moest worden gefinancierd door een gedeelte van de ontvangsten uit de btw. Eigenmiddelenbesluiten, die in de regel in de Raad met eenparigheid van stemmen worden aangenomen en door alle lidstaten worden bekrachtigd, leggen de fundamentele bepalingen voor de financiering van de begroting van de gemeenschappen vast. Het besluit, zoals gewijzigd bij het besluit van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 163, blz. 17), bepaalt in artikel 2, lid 1, sub b, dat tot de op de algemene begroting van de Europese Unie opgevoerde eigen middelen ontvangsten behoren uit de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens communautaire voorschriften. De hiertoe in aanmerking te nemen grondslag mag niet meer bedragen dan 50 % van het bruto nationaal inkomen van elke lidstaat, als omschreven in lid 7. Zie met betrekking tot de werking van het stelsel van eigen middelen het verslag van de Commissie „Financiering van de Europese Unie” van 6 september 2004, COM(2004) 505 def.

6 – In die zin Voß, R., „Steuerrecht”, in: Dausen (Hrsg.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*,

band 2, deel J, punten 184 en 185; Communier, J. M., t.a.p. (voetnoot 5), blz. 192; Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998, blz. 22, waarbij laatstgenoemde het economisch beleidsdoel van de harmonisatie ziet in de realisering van de interne markt door de afschaffing van discriminatie en mededingingsverstoringen bij de toepassing van de nationale belastingstelsels enerzijds, en in de integratie van de nationale economieën anderzijds. Reich, M./König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zürich 2006, blz. 16, wijzen erop dat het in artikel 93 EG verankerde harmonisatiebegrip hoofdzakelijk gericht is op de opheffing van de mededingingsbeperkende elementen van het goederenverkeer.

7 – Het Hof heeft meermalen de noodzaak van een uniforme toepassing van de btw-vrijstellingen onderstreept en daarbij op de elfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn gewezen, waarin staat dat „met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle lidstaten, een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen dient te worden vastgesteld”. Het Hof heeft daaruit geconcludeerd dat, ook al verwijst artikel 13, B, van de Zesde richtlijn naar de door de lidstaten vastgestelde voorwaarden voor vrijstelling, de in die bepaling bedoelde vrijstellingen dienen te berusten op zelfstandige begrippen van gemeenschapsrecht, opdat de btw-grondslag op uniforme wijze en volgens communautaire regels kan worden bepaald (zie arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, Jurispr. blz. I-6831, punt 47); 12 september 2000, Commissie/Ierland (C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 51), en 8 maart 2001, Försäkringaktiebolaget Skandia (C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 23). Cornia, C., „Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie”, *Rassegna tributaria*, 2005, aflevering 2, blz. 647, wijst eveneens op de noodzaak van een uniforme toepassing van de btw-vrijstellingen.

8 – Zie conclusie advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 4 mei 2004, Temco Europe (C-284/03, Jurispr. 2004, blz. I-11237, punt 1), en conclusie advocaat-generaal Kokott van 14 oktober 2004, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Jurispr. 2005, blz. I-1527, punt 16). Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wenen 1997, blz. 47 en 49, wijst erop dat het Hof zich bij de uitlegging van het gemeenschapsrecht bedient van alle klassieke uitleggingsmethoden (letterlijke, systematische, teleologische en historische uitlegging). Een specifiek kenmerk van de uitlegging van btw-richtlijnen door het Hof is dat uitzonderingen in beginsel strikt worden uitgelegd, omdat ze een uitzondering op de algemene verbruiksbelasting vormen en derhalve tot concurrentievervalsing kunnen leiden. Dit geldt met name bij de toepassing van de in de Zesde richtlijn opgenomen vrijstellingen, maar ook bij de uitlegging van andere btw-regelingen die in uitzonderingen op bepaalde beginselen voorzien. Volgens de auteur is de principieel strikte uitlegging van uitzonderingsbepalingen evenwel slechts een subvorm van de systematische en teleologische uitlegging.

9 – Arrest Faaborg-Gelting Linien (aangehaald in voetnoot 3, punt 12); arresten van 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Jurispr. blz. I-493, punt 26), en 12 juni 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Jurispr. blz. I-5965, punt 26).

10 – Zie arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 6); 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10); 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17); 12 september 2000, Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 7, punt 27), en 16 september 2008, Isle of Wight Council e. a. (C-288/07, Jurispr. 1988, blz. I-00000, punt 28). In zijn conclusie van 15 maart 1988, Commissie/Italië (122/87, Jurispr. blz. 2685), heeft advocaat-generaal Vilaça op de ruime werkingssfeer van de Zesde richtlijn gewezen. Zoals hij terecht heeft opgemerkt, komt in de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn het algemene beginsel tot uitdrukking waarop het gemeenschappelijk btw-stelsel is opgebouwd en dat in de considerans van de Eerste en van de

Zesde richtlijn is uiteengezet. In de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn heet het, dat „een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van productie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat”.

11 – Arrest Stichting Uitvoering Financiële Acties (aangehaald in voetnoot 10, punt 13); arresten van 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt. 19); 5 juni 1997, SDC (C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 20); 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12); arresten Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 7, punt 52); Stockholm Lindöpark (aangehaald in voetnoot 9, punt 25); „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 7, punt 46), en arrest van 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 21).

12 – Arresten Stichting Uitvoering Financiële Acties (aangehaald in voetnoot 10, punt 11); Bulthuis-Griffioen (aangehaald in voetnoot 11, punt 18); SDC (aangehaald in voetnoot 11, punt 21); Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 7, punt 51); arrest van 16 januari 2003, Maierhofer (C-315/00, Jurispr. blz. I-563, punt 25); arrest Sinclair Collins (aangehaald in voetnoot 9, punt 22); arresten van 18 november 2004, Temco Europe (C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 16), en 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Jurispr. blz. I-1527, punt 27).

13 – Arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C-326/99, Jurispr. blz. I-6831, punt 44), en 12 juni 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Jurispr. blz. I-5965, punt 24).

14 – Zie in die zin arresten Temco Europe (aangehaald in voetnoot 12, punt 18) en Fonden Marselisborg Lystbådehavn (aangehaald in voetnoot 12, punt 28).

15 – Arrest Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 7, punten 52-57); arrest van 9 oktober 2001, Mirror Group (C-409/98, Jurispr. blz. I-7175, punt 31); arrest „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 7, punt 55); arrest van 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Jurispr. blz. I-7257, punt 21), en arrest Temco Europe aangehaald(in voetnoot 12, punt 19). Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer heeft in de punten 20 en 21 van zijn conclusie van 4 mei 2004 in de zaak Temco Europe de rechtspraak van het Hof ter bepaling van de van btw vrijgestelde verhuur van onroerende goederen als volgt samengevat: „(1) de overdracht door de eigenaar van een onroerend goed aan een derde, (2) met uitsluiting van ieder ander, (3) van het gebruik en het genot van dit goed (4) voor een overeengekomen tijdsduur (5) en tegen betaling van huur. Bij de beoordeling of een bepaalde overeenkomst aan deze definitie beantwoordt, moet rekening worden gehouden met de elementen die de betrokken handeling kenmerken en de omstandigheden waaronder zij wordt verricht, waarbij de objectieve inhoud van de overeenkomst van beslissende betekenis is, ongeacht de kwalificatie die de partijen daaraan hebben gegeven.”

16 – Om die reden heeft het Hof in het arrest „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 7, punt 59) vastgesteld dat artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan een nationale bepaling volgens welke voor de toepassing van de btw-vrijstelling met verpachting en verhuur van onroerend goed mag worden gelijkgesteld de vestiging, voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, van een zakelijk recht dat de houder de bevoegdheid verschaft om een onroerend goed te gebruiken (in het hoofdgeding ging het om het recht van vruchtgebruik).

17 – Zie arrest „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 7, punt 52), waarin het Hof heeft geoordeeld dat hoewel de verhuur van onroerend goed in beginsel valt onder het begrip economische activiteit als bedoeld in artikel 4 van de Zesde richtlijn, zij in de regel een betrekkelijk passieve activiteit is die geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert.

18 – Zie arrest Temco Europe (aangehaald in voetnoot 12, punt 27). Advocaat-generaal Jacobs heeft in zijn conclusie van 25 september 1997, Blasi (C-346/95, Jurispr. 1998, blz. I-481, punt 15), verhuur van onroerend goed eveneens een „tamelijk passieve activiteit” genoemd.

19 – Arresten van 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 27); 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C-41/04, Jurispr. blz. I-9433, punt 18), en 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, Jurispr. blz. I-00000, punt 49).

20 – Zie arrest CPP (aangehaald in voetnoot 19, punt 29).

21 – Het aspect van de praktische uitvoerbaarheid speelt een cruciale rol bij de beoordeling van de vraag of in individuele gevallen sprake is van één enkele prestatie of twee zelfstandige prestaties. Zoals advocaat-generaal Kokott in voetnoot 23 van haar conclusie van 12 mei 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 19) terecht opmerkt, is er in een aantal conclusies zelfs een tendens, in deze situatie meer gewicht te hechten aan de praktische uitvoerbaarheid dan aan de nauwkeurigheid: zie conclusie advocaat-generaal Cosmas van 1 februari 1996 in zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien, punt 14); conclusie advocaat-generaal Fennelly van 25 april 1996 in zaak C-327/94 (Dudda, Jurispr. 1996, blz. I-4595, punt 35), en conclusie advocaat-generaal Fennelly van 11 juni 1998, CPP (aangehaald in voetnoot 19, punten 47 e.v.).

22 – In voetnoot 19 aangehaalde arresten CPP (punt 29), Levob Verzekeringen en OV Bank (punt 20) en Part Service (punt 50).

23 – Arrest Part Service (aangehaald in voetnoot 19, punt 51).

24 – Zie in die zin arrest CPP (aangehaald in voetnoot 19, punt 30); arrest van 15 mei 2001, Primback (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833, punt 45); arresten Levob Verzekeringen en OV Bank (aangehaald in voetnoot 19, punt 21) en Part Service (aangehaald in voetnoot 19, punt 52).

25 – Zie in voetnoot 19 aangehaalde arresten CPP (punt 29) en Part Service (punt 52).

26 – In voetnoot 19 aangehaalde arresten Levob Verzekeringen en OV Bank (punt 22) en Part Service (punt 53).

27 – Zie blz. 5 van de opmerkingen van de Tsjechische regering.

28 – Zie arrest „Goed Wonen” (aangehaald in voetnoot 7, punt 56), waarin het Hof zijn beslissing om de vestiging van een recht als het recht van vruchtgebruik voor de toepassing van artikel 13, B, sub b, en C, sub a, van de Zesde richtlijn gelijk te stellen met verhuur en verpachting motiveerde met het „beginsel van neutraliteit van de btw” en het „vereiste van coherente toepassing van de bepalingen van de Zesde richtlijn, met name een juiste, eenvoudige en uniforme toepassing van de vrijstellingen”. Zie ook arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, Jurispr. blz. I-3369, punt 28). Cornia, C., t.a.p. (voetnoot 7), blz. 647, is van mening dat de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht in het kader van de btw-vrijstellingen voortvloeit uit de noodzaak om de fiscale neutraliteit in de mededinging te waarborgen. De fiscale neutraliteit vereist dat handelingen die vanuit het perspectief van de eindgebruiker identiek zijn, dezelfde btw-behandeling krijgen. Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4e druk, Bielefeld 2001, blz. 32 en 33, stelt dat het Hof om redenen van fiscale neutraliteit een ruime uitleg geeft aan begrippen waarmee de basis van de belasting wordt vastgesteld (belastingplichtige, economische activiteit, levering, tegenprestatie). Om dezelfde reden legt het Hof vrijstellingen en afwijkingen van de fiscale grondslag strikt uit. Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*

(uitgegeven door Achat/Tumpel), Wenen 2001, blz. 58 en 59, stelt dat het beginsel van neutraliteit het toepassingsgebied van belastingvrijstellingen door strikte uitlegging van de voorwaarden ervan kan begrenzen. Omgekeerd leidt het tot een ruime uitlegging van de voorwaarden die de werkingssfeer van de btw bepalen.

29 – Artikel 2, eerste en tweede alinea, van richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (Eerste richtlijn), PB 1967, 71, blz. 1301, bepaalt: „Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.”

30 – Zie arresten van 20 juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Jurispr. blz. I-3013, punt 38), en 3 december 1998, Belgocodex (C-381/97, Jurispr. blz. I-8153, punt 18).

31 – Arrest van 16 september 2004 (C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punten 23 en 24).

32 – Arrest aangehaald in voetnoot 11, punt 39.

33 – Zie punt 37 van deze conclusie.

34 – Zie punt 6 van de verwijzingsbeschikking.

35 – Zie punt 13 van de opmerkingen van de Tsjechische Regering.

36 – Arrest van 13 juli 1989 (173/88, Jurispr. blz. 2763, punt 16). Centraal in deze zaak stond de vraag of de „verhuur van parkeerruimte voor voertuigen” in artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn, ten aanzien waarvan een uitzondering wordt gemaakt op de in genoemde bepaling voorziene vrijstelling voor de „verpachting en verhuur van onroerende goederen”, doelt op iedere verhuur van oppervlakte voor het parkeren van voertuigen, daaronder begrepen gesloten garages. Het Hof heeft vastgesteld dat die verhuur niet kan worden uitgesloten van de vrijstelling indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming. Naar zijn mening is er sprake van één enkele economische handeling „wanneer, in de eerste plaats, de parkeerruimte voor voertuigen en het voor een ander gebruik bestemde onroerend goed deel uitmaken van één onroerend complex en, in de tweede plaats, beide goederen door dezelfde eigenaar aan dezelfde huurder zijn verhuurd”.

37 – Arrest CPP (aangehaald in voetnoot 19). Volgens punt 31 van dit arrest is het feit dat één prijs in rekening wordt gebracht, weliswaar niet beslissend, maar wanneer een dienstverrichter zijn klanten een uit verschillende componenten bestaande dienst verleent tegen betaling van één prijs, kan dit laatste ervoor pleiten dat het om één dienst gaat. Daaruit zou dan noodzakelijkerwijs a contrario moeten volgen dat de afzonderlijke facturering van een gedeelte van de samengestelde dienst tegen het bestaan van één enkele dienst kan pleiten.

38 – Zie punt 42 van deze conclusie.

39 – Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr. 226, blz. 103 e.v.; dezelfde auteur, „El IVA en la actividad

inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, nr. 4, blz. 43 e.v., bekritiseert de rechtsonzekerheid die de lijst van uitzonderingen en vrijstellingen van de btw-plicht schept gezien de ingewikkelde toepassing ervan in de praktijk. De auteur ziet daarin een beperking van het beginsel van fiscale neutraliteit. Van bijzonder belang voor de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, zijn de theoretische overwegingen van Scholsem, J. C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Luik 1976, punt 55, blz. 93 en 94. De auteur onderzoekt diverse hypothetische belastingmodellen voor huurverhoudingen. Volgens een eerste model zouden alle handelingen in verband met verhuur, inclusief de verhuur zelf, aan btw onderworpen kunnen zijn. Naar zijn mening zou deze oplossing het meest overeenstemmen met het beginsel van neutrale fiscaliteit. Een andere oplossing, die lijkt te stroken met die van de Zesde richtlijn, stelt de verhuur van onroerende goederen vrij op sociaaleconomische gronden, wat hij weliswaar in strijd acht met de fiscale neutraliteit, maar nog wel als gerechtvaardigd beschouwt. Van deze vrijstelling uitgesloten zouden evenwel de „onderhouds- en reparatiekosten” zijn, een beperking die de auteur motiveert vanuit het oogpunt van „administratieve eenvoud”.

40 – Zie het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 17). Zie dienaangaande conclusie advocaat-generaal Kokott in de zaak Fonden Marselisborg Lystbådehavn (aangehaald in voetnoot 8, punt 46). Communier, J. M., t.a.p. (voetnoot 5), blz. 230, wijst erop dat de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn vervatte vrijstellingen worden verklaard door algemene politieke overwegingen die de lidstaten van de Europese Gemeenschap gemeen hebben. Volgens Scholsem, J. C., t.a.p. (voetnoot 39), punt 163, blz. 264, weerspiegelt artikel 13, B, sub b, de reeds vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in alle lidstaten – met een aantal varianten – bestaande regeling.

41 – Zie punt 32 van deze conclusie.

42 – Zie punten 28 en 29 van deze conclusie.

43 – Zie punten 42-47 van deze conclusie.

44 – Conclusie aangehaald in voetnoot 18, punten 15 en 16.

45 – Zie punt 32 van deze conclusie.