ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

16 april 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Verhuur van een onroerend goed — Levering van elektriciteit, verwarming en water en ophaling van afval — Overeenkomsten tussen de verhuurder en de leveranciers van die goederen, respectievelijk de aanbieders van die diensten — Prestaties ten behoeve van de huurder die worden geacht door de verhuurder te zijn verricht — Huurlasten — Bepaling van de maatstaf van heffing — Mogelijkheid om de huurlasten op te nemen in de maatstaf van heffing van de verhuurdiensten — Handeling die bestaat uit één enkele prestatie of uit meerdere zelfstandige prestaties”

In zaak C-42/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 22 oktober 2013, ingekomen bij het Hof op 27 januari 2014, in de procedure

Minister Finansów

tegen

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 27 november 2014,

gelet op de opmerkingen van:

— Minister Finansów, vertegenwoordigd door T. Tratkiewicz en J. Kaute als gemachtigden,

— Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, vertegenwoordigd door K. Przygodzka en A. Fajt als gemachtigden, bijgestaan door K. Warfołomiejew, radca prawny, en Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,

* Procestaal: Pools.

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Nasopoulou als gemachtigde,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. Beeko als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door Ł. Habiak en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009 (PB 2010, L 10, blz. 14; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister Finansów (minister van Financiën) en het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (vastgoedagentschap van het leger te Warschau; hierna: „Wojskowa Agencja Mieszkaniowa") betreffende een individueel advies van de Minister Finansów van 21 juni 2011 waarbij hij de wijze verwerpt waarop dit agentschap de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over goederenleveringen en diensten in het kader van de verhuur van vastgoed heeft berekend en toegepast.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Bij elke handeling is de btw, 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 btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„Als ‚levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken."

5 Artikel 15, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Elektriciteit, gas, warmte of koude en soortgelijke zaken worden met ‚lichamelijke zaken' gelijkgesteld."

6 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Als ‚dienst' wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is."

7 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

Pools recht

8 Artikel 7, lid 1, van de wet inzake de belasting op goederen en diensten (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U nr. 54, volgnummer 535) van 11 maart 2004 luidt:

„De in artikel 5, lid 1, punt 1, bedoelde levering van goederen betreft de overdracht of overgang van het recht om als een eigenaar over die goederen te beschikken [...]"

9 In artikel 8, lid 1, van deze wet is gepreciseerd:

„De in artikel 5, lid 1, punt 1, bedoelde dienstverrichting betreft elke voor een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid verrichte prestatie die geen goederenlevering is in de zin van artikel 7 [...]"

10 Artikel 29, lid 1, van deze wet luidt als volgt:

„De maatstaf van heffing is de waarde van de handeling, onder voorbehoud van het bepaalde in de leden 2 tot en met 21, de artikelen 30 tot en met 32, 119 en 120, leden 4 en 5. De waarde van de handeling is gelijk aan het voor de verkoop verschuldigde bedrag, exclusief de verschuldigde belasting. Het verschuldigde bedrag omvat alle door de afnemer of een derde te verrichten betalingen. Het wordt vermeerderd met verkregen subsidies, toelagen en andere soortgelijke bijdragen die rechtstreeks invloed hebben op de prijs (het verschuldigde bedrag) van de door de belastingplichtige geleverde goederen of verrichte diensten, verminderd met het bedrag van de verschuldigde belasting."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa is een publiekrechtelijke rechtspersoon die met name tot taak heeft de hem toevertrouwde onroerende goederen van de staat te verhuren. In het kader van deze activiteit berekent het aan de huurders de kosten door die het heeft gedragen om van derden een aantal goederen en diensten te betrekken, namelijk bepaalde nutsvoorzieningen (te weten elektriciteit, verwarming en water) en afvalophaling. Wat de nutsvoorzieningen betreft, rekent het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa zijn huurders voorschotten aan, waarvan de hoogte in het huurcontract is bepaald met toepassing van de belastingtarieven die voor deze voorzieningen gelden. Na afloop van ieder jaar maakt het een eindafrekening op, waarin het saldo wordt bepaald aan de hand van het werkelijke elektriciteits-, verwarmings- en waterverbruik van iedere huurder.

12 Aangezien de btw-tarieven vanaf 1 januari 2011 waren verhoogd, vroeg het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa zich af welke tarieven golden voor de bedragen op facturen die het na die datum had uitgegeven om een door de huurders verschuldigd saldo op te eisen of om een bedrag te corrigeren dat te veel was geïnd. Het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa heeft de Minister Finansów verzocht om een individueel advies hierover en heeft in dat verzoek aangegeven welke tarieven zijns inziens van toepassing waren.

13 Bij individueel advies van 21 juni 2011 heeft de Minister Finansów uiteengezet dat de wijze waarop het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa de btw wilde berekenen, onjuist was. Hij heeft benadrukt dat de levering van nutsvoorzieningen en de ophaling van afval deel uitmaakten van een geheel dat één enkele prestatie vormde, te weten de verhuurdienst. Bijgevolg moesten die verschillende prestaties worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de verhuurdienst, die de hoofdprestatie vormde, en moest daarop één enkel belastingtarief worden toegepast, namelijk het voor die dienst geldende tarief. De Minister Finansów heeft gepreciseerd dat dit tarief 23 % bedroeg vanaf 1 januari 2011 en 22 % vóór die datum.

14 Aangezien de belastingautoriteiten het in het individuele advies geformuleerde standpunt hebben gehandhaafd, heeft het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechtbank van de provincie Warschau), die het advies van de Minister Finansów bij vonnis van 17 juli 2012 nietig heeft verklaard.

15 Deze rechtbank heeft geoordeeld dat bijdragen voor nutsvoorzieningen en afvalophaling in de maatstaf van heffing van de verhuurdienst moeten worden opgenomen als onderdeel van de huursom, tenzij uit het huurcontract duidelijk blijkt dat deze bijdragen (of bepaalde ervan) niet in de huursom begrepen zijn en door de huurder afzonderlijk worden betaald.

16 Deze rechtbank was van oordeel dat het Wojskowa Agencja Mieszkaniowa daaromtrent geen duidelijke informatie had verstrekt en dat de Minister Finansów het agentschap om verduidelijking had moeten vragen alvorens een individueel advies te geven.

17 Het feit dat de huurder geen rechtstreekse overeenkomst heeft gesloten met de leveranciers van de nutsvoorzieningen en de verrichter van de afvalophalingsdiensten betekent volgens de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie niet noodzakelijk dat de verhuurder ten behoeve van de huurder één enkele complexe verhuurdienst verricht.

18 De Minister Finansów heeft cassatieberoep tegen dit vonnis ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste administratieve rechterlijke instantie).

19 Laatstgenoemde rechterlijke instantie beklemtoont dat deze zaak grote praktische gevolgen heeft, aangezien – met name wat watervoorziening betreft – het toepasselijke btw-tarief 8 % dan wel 23 % bedraagt, naargelang die voorziening afzonderlijk dan wel als onderdeel van de huur wordt gefactureerd. Zij heeft evenwel twijfels over de uitlegging die in het licht van de rechtspraak van het Hof moet worden gegeven aan de btw-richtlijn, en meer in het bijzonder over de vraag of de verhuurder één enkele prestatie, dan wel meerdere onderscheiden prestaties verricht.

20 In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, en 24, lid 1, van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat een verhuurder wordt geacht elektriciteit, verwarming en water te leveren aan en diensten van afvalophaling te verrichten ten behoeve van de huurder van een ruimte die deze goederen en diensten rechtstreeks gebruikt, wanneer zij door gespecialiseerde derden aan die huurder worden geleverd of verricht en de verhuurder partij is bij de overeenkomsten inzake de levering van die goederen en de verrichting van die diensten en hij gewoon de daaruit voortvloeiende kosten afwentelt op de huurder, die er daadwerkelijk gebruik van maakt?

2) Zo ja, verhogen de kosten van de door de huurder van de ruimte gebruikte elektriciteit, verwarming, water en afvalophalingsdiensten dan de maatstaf van heffing van de verhuurdienst (huursom) als bedoeld in artikel 73 van [de btw-richtlijn], of zijn de betrokken leveringen en diensten aan te merken als van de verhuur van de ruimte onderscheiden prestaties?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, en 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de elektriciteits-, verwarmings- en watervoorziening en de afvalophaling die derden in het kader van de verhuur van een onroerend goed verzorgen voor huurders die deze goederen en diensten rechtstreeks gebruiken, moeten worden geacht door de verhuurder te worden verricht wanneer deze de overeenkomsten voor de verrichting van die prestaties heeft afgesloten en hij gewoon de kosten ervan doorberekent aan de huurder.

22 De verwijzende rechter preciseert dat hij op dit punt twijfel koestert, met name gelet op het arrest Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), dat betrekking heeft op de uitlegging van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), dat thans artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn is geworden.

23 In dat arrest – dat betrekking heeft op een overeenkomst tot leasing van een auto, op grond waarvan de lessee deze auto aan de pomp mocht voltanken op naam en voor rekening van de lessor – heeft het Hof onderzocht of de lessor in dat geval een brandstoflevering verrichtte aan de lessee.

24 Het Hof heeft geoordeeld dat dit niet het geval was en heeft daarbij in herinnering geroepen dat volgens artikel 5, lid 1, van de richtlijn 77/388 „als levering van een goed wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”. Het Hof heeft beklemtoond dat het begrip levering van een goed elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij omvat, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij de eigenaar van die zaak. Het was van oordeel dat de aardoliemaatschappijen aan de lessee de bevoegdheid overdroegen om daadwerkelijk over de brandstof te beschikken als een eigenaar en dat geen brandstoflevering door deze maatschappijen aan de lessor plaatsvond, en dus evenmin door deze laatste aan de lessee (arrest Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punten 31-36).

25 In dit verband moet worden benadrukt dat de feitelijke context van een dergelijke overeenkomst verschilt van de feitelijke context van een overeenkomst betreffende de verhuur van een onroerend goed die gepaard gaat met prestaties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

26 In het kader van een overeenkomst als die welke aan de orde was in de zaak die heeft geleid tot het arrest Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) koopt de lessee immers zelf de brandstof bij een benzinestation en kiest hij vrijelijk de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop. Het Hof heeft geoordeeld dat de tussen de lessor en de lessee gesloten overeenkomst betreffende de brandstofadministratie geen overeenkomst inzake de levering van brandstof is, doch veeleer een overeenkomst inzake de financiering van de aankoop ervan (arrest Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, punt 36).

27 In het kader van een overeenkomst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij de verhuurder de overeenkomst voor de levering van nutsvoorzieningen en de verrichting van afvalophalingsdiensten afsluit, verwerft de verhuurder daarentegen zelf de betrokken prestaties voor het door hem verhuurde onroerend goed. Het is juist dat de huurder er de rechtstreekse afnemer en ontvanger van is, maar hij is niet degene die de prestaties bij de gespecialiseerde derden aankoopt. De overwegingen betreffende de aankoop van brandstoffen die in het arrest Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) zijn geformuleerd en die gelden voor artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn,

zijn in het kader van een huurovereenkomst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is dus niet van toepassing, noch op de levering van elektriciteit, verwarming en water (die op grond van artikel 15 van de btw-richtlijn eveneens goederen vormen), noch op de verstrekking van onder artikel 24 van de btw-richtlijn vallende diensten, zoals afvalophaling. Uit de verwerving door de verhuurder van de prestaties die bestaan in de verrichting van deze goederenleveringen en diensten, volgt dat de verhuurder moet worden beschouwd als degene die deze prestaties verricht ten aanzien van de huurder.

28 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, en 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de levering van elektriciteit, verwarming en water en de afvalophaling die in het kader van de verhuur van een onroerend goed door derden worden verricht voor de huurder die deze goederen en diensten rechtstreeks gebruikt, moeten worden geacht door de verhuurder te worden verricht wanneer deze de overeenkomsten voor de verrichting van die prestaties heeft gesloten en hij gewoon de kosten ervan doorberekent aan de huurder.

Tweede vraag

29 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de verhuur van een onroerend goed en de in het kader daarvan verrichte levering van water, elektriciteit en verwarming en ophaling van afval moeten worden beschouwd als één enkele prestatie, dan wel als meerdere onderscheiden en zelfstandige prestaties die vanuit btw-oogpunt afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

30 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat elke prestatie voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (arresten Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 14, en BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 29).

31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten meerdere formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, in bepaalde omstandigheden evenwel als één enkele prestatie worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn. Van één enkele prestatie is met name sprake 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. Dat is ook het geval wanneer een of meer prestaties de hoofdprestatie vormen, terwijl een of meer andere prestaties ondergeschikte prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen (arrest BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 30). Een prestatie moet met name als ondergeschikt aan een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arrest Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 Om te bepalen of de verrichte prestaties meerdere zelfstandige prestaties dan wel één enkele prestatie vormen, moet worden nagegaan wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn (arrest BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 32).

33 Wat huurlasten betreft als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, heeft het Hof al in twee gevallen gepreciseerd welke elementen als kenmerkend moeten worden beschouwd.

34 In het arrest RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) heeft het Hof met betrekking tot de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van een gebouw geoordeeld dat deze dienst op verschillende wijzen kan worden verricht, met name door een derde die de kosten ervan rechtstreeks in rekening brengt aan de huurders dan wel door de verhuurder, die daarvoor zijn eigen personeel of

een schoonmaakbedrijf inschakelt. Aangezien de verhuurder de schoonmaakdiensten in die zaak los van de huursom in rekening bracht aan de huurders en de twee prestaties van elkaar konden worden gescheiden, heeft het Hof geoordeeld dat zij niet als één enkele prestatie konden worden aangemerkt (arrest RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punten 22 en 24).

35 In het arrest Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) heeft het Hof geoordeeld dat de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing kan vormen. Met betrekking tot de in die zaak aan de orde zijnde overeenkomst inzake de huur van kantoren door een advocatenkantoor, heeft het Hof benadrukt dat de verhuurder – volgens de informatie waarover het beschikte – op grond van deze overeenkomst niet alleen de kantoren verhuurde maar voor de huurder ook een aantal prestaties moest verrichten, waarvoor huurlasten in rekening werden gebracht, en dat de verhuurder de overeenkomst mocht beëindigen indien de huurder die lasten niet betaalde. Het Hof was van oordeel dat de economische reden om de huurovereenkomst te sluiten blijkbaar niet enkel lag in de verkrijging van het recht om de betrokken gebouwen te gebruiken, maar ook in de verwerving van een geheel van diensten door de huurder. Het heeft daaruit afgeleid dat de huurovereenkomst zag op één enkele tussen de verhuurder en de huurder overeengekomen prestatie. Bij zijn analyse heeft het Hof de kwestie met name bekeken vanuit het perspectief van een gemiddelde huurder van de betrokken bedrijfsruimten, te weten kantoorruimten voor advocatenkantoren (arrest Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 23).

36 De twee aangehaalde arresten betreffen prestaties die, net als de prestaties die in het hoofdgeding aan de orde zijn, doorgaans nuttig en soms zelfs noodzakelijk zijn voor het gebruik van het gehuurde onroerend goed. Uit deze rechtspraak volgt dat deze prestaties onafhankelijk van de verhuur van een onroerend goed kunnen bestaan. Afhankelijk van de specifieke omstandigheden en met name de inhoud van de overeenkomst, kunnen zij evenwel ondergeschikte prestaties uitmaken of onlosmakelijk met deze verhuur verbonden zijn en er één enkele prestatie mee vormen.

37 Uit met name het arrest BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punten 44 en 45) blijkt dat de elementen die de belangen van de contractpartijen weergeven, zoals de tariferings- en facturatiewijze, in aanmerking kunnen worden genomen teneinde de kenmerkende elementen van de betrokken handeling vast te stellen. Met name moet worden nagegaan of de huurder en de verhuurder met de overeenkomst in de eerste plaats beogen een onroerend goed te huren, respectievelijk te verhuren en slechts subsidiair andere prestaties – zelfs al zijn die noodzakelijk voor het gebruik van het goed – te ontvangen, respectievelijk te verrichten.

38 Derhalve moet rekening worden gehouden met de volgende omstandigheden, op grond waarvan twee hoofdscenario's van elkaar kunnen worden onderscheiden.

39 Ten eerste kunnen de prestaties in verband met de betrokken goederen of diensten in beginsel als onderscheiden van de huur worden aangemerkt, indien de huurder de leveranciers of dienstverrichters zelf kan kiezen en/of zelf kan bepalen hoe hij de betrokken goederen of diensten gebruikt. In het bijzonder kunnen de prestaties in verband met de levering van water, elektriciteit en verwarming in beginsel worden geacht los te staan van de huur indien de huurder zelf kan beslissen over zijn water-, elektriciteits- of verwarmingsverbruik, dat kan worden geverifieerd door de installatie van individuele meters en gefactureerd aan de hand van het werkelijke verbruik. Diensten zoals de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van een gebouw in mede-eigendom moeten als gescheiden van de huur worden aangemerkt indien zij door elke huurder afzonderlijk of door de huurders gezamenlijk kunnen worden georganiseerd en de aan de huurders gerichte facturen in ieder geval de levering van die goederen en/of de verrichting van die diensten vermelden als een van de huur onderscheiden post.

40 In dat geval verandert de loutere omstandigheid dat de verhuurder de huurovereenkomst mag beëindigen indien de huurder de huurlasten niet betaalt, niets aan het feit dat de prestaties waarvoor die lasten worden aangerekend, onderscheiden zijn van de verhuur (zie in die zin arrest BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 47).

41 Dat de huurder de mogelijkheid heeft om deze prestaties te betrekken bij de aanbieder van zijn keuze, is op zich overigens evenmin bepalend, aangezien de mogelijkheid dat de onderdelen van de ene enkele prestatie in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht, inherent is aan het begrip één samengestelde handeling (arrest Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punt 26).

42 Ten tweede kunnen de prestaties die in verband met een te huur gesteld onroerend goed worden verricht, worden geacht één enkele prestatie te vormen met de verhuurdienst, indien het goed in kwestie – economisch gezien – objectief één geheel vormt met de eerstbedoelde prestaties. Dit kan met name het geval zijn voor de verhuur van sleutelklare kantoren, die dankzij de levering van nutsvoorzieningen en bepaalde andere prestaties meteen gebruiksklaar zijn, en voor de kortetermijnverhuur van onroerende goederen, met name voor vakanties of voor professionele doeleinden, die samen met deze prestaties wordt aangeboden zonder dat laatstbedoelde prestaties ervan kunnen worden gescheiden.

43 Ook in gevallen waarin de verhuurder zelf niet de mogelijkheid heeft om vrijelijk en onafhankelijk – met name onafhankelijk van andere verhuurders – de leveranciers of dienstverrichters te kiezen en te bepalen hoe de goederen en diensten waarmee de verhuur gepaard gaat kunnen worden gebruikt, zijn de betrokken prestaties doorgaans niet te scheiden van de verhuur en kunnen zij eveneens worden geacht één geheel en dus één enkele prestatie te vormen met de verhuur. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de verhuurder die eigenaar is van een gedeelte van een gebouw in mede-eigendom, een beroep moet doen op leveranciers of dienstverrichters die zijn gekozen door de gezamenlijke mede-eigenaars en een bepaald aandeel in de collectieve lasten betreffende die prestaties moet dragen, dat hij vervolgens doorberekent aan de huurder.

44 Indien de verstrekking van de prestaties in dit tweede geval los van de verhuur zou worden beoordeeld voor de toepassing van de btw, zou dit betekenen dat een handeling die economisch gezien één geheel vormt kunstmatig wordt gesplitst.

45 In een geval als dat van het hoofdgeding, dat volgens de preciseringen die ter terechtzitting zijn gegeven, betrekking heeft op de verhuur van een groot aantal onroerende goederen die voor verschillende vormen van gebruik zijn bestemd (gaande van hangars tot woningen), moet dus in het kader van iedere huur afzonderlijk worden nagegaan of de huurder vrij zijn verbruik van de nutsvoorzieningen kan bepalen. Dat er individuele meters zijn geïnstalleerd en dat de facturatie gebeurt aan de hand van het werkelijke verbruik, vormt in dit verband een belangrijke aanwijzing dat de verstrekking van elk van die voorzieningen moet worden beschouwd als een van de verhuurdienst onderscheiden prestatie. Wat de afvalophaling betreft, vormt het feit dat de huurder de dienstverrichter kan kiezen of rechtstreeks met hem een contract kan afsluiten een aanwijzing dat sprake is van een prestatie die onderscheiden is van de verhuurdienst, zelfs al benut de huurder deze mogelijkheden niet en ontvangt hij de prestatie gemakshalve van de dienstverrichter die door de verhuurder is aangewezen, op grond van een tussen de verhuurder en die dienstverrichter gesloten overeenkomst. Indien de kosten voor de afvalophaling en de huursom bovendien als afzonderlijke posten zijn vermeld op de factuur, dient te worden aangenomen dat de verhuurder niet één enkele prestatie, bestaande in verhuur en afvalophaling, verricht.

46 Het staat in elk van de gevallen aan de nationale rechter om de nodige beoordelingen te verrichten, rekening houdend met alle omstandigheden van de verhuur en de prestaties die in verband daarmee worden verricht, en in het bijzonder met de inhoud van de overeenkomst zelf.

47 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord:

— De btw-richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de verhuur van een onroerend goed en de in het kader daarvan verrichte levering van water, elektriciteit en verwarming en ophaling van afval in beginsel moeten worden beschouwd als meerdere onderscheiden en zelfstandige prestaties die vanuit btw-oogpunt afzonderlijk moeten worden beoordeeld, tenzij de onderdelen van de

handeling, met inbegrip van die waaruit de economische reden voor de afsluiting van de overeenkomst blijkt, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

— Het staat aan de nationale rechter om de nodige beoordelingen te verrichten, rekening houdend met alle omstandigheden van de verhuur en de prestaties die in verband daarmee worden verricht, en in het bijzonder met de inhoud van de overeenkomst zelf.

Kosten

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

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, en 24, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/162/EU van de Raad van 22 december 2009, moeten aldus worden uitgelegd dat de levering van elektriciteit, verwarming en water en de afvalophaling die in het kader van de verhuur van een onroerend goed door derden worden verricht voor de huurder die deze goederen en diensten rechtstreeks gebruikt, moeten worden geacht door de verhuurder te worden verricht wanneer deze de overeenkomsten voor de verrichting van die prestaties heeft gesloten en hij gewoon de kosten ervan doorberekent aan de huurder.**

2) **Deze richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat de verhuur van een onroerend goed en de in het kader daarvan verrichte levering van water, elektriciteit en verwarming en ophaling van afval in beginsel moeten worden beschouwd als meerdere onderscheiden en zelfstandige prestaties die vanuit het oogpunt van de belasting over de toegevoegde waarde afzonderlijk moeten worden beoordeeld, tenzij de onderdelen van de handeling, met inbegrip van die waaruit de economische reden voor de afsluiting van de overeenkomst blijkt, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.**

   Het staat aan de nationale rechter om de nodige beoordelingen te verrichten, rekening houdend met alle omstandigheden van de verhuur en de prestaties die in verband daarmee worden verricht, en in het bijzonder met de inhoud van de overeenkomst zelf.

ondertekeningen