



Datum van  
inontvangstneming

:

28/02/2014

**Zaak C-42/14**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

27 januari 2014

**Verwijzende rechter:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

22 oktober 2013

**Verzoekende partij:**

Minister Finansów

**Verwerende partij:**

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

---

**Voorwerp van geschil in het hoofdgeding**

Cassatieberoep van de Minister Finansów tegen de uitspraak van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (bestuursrechtbank van de provincie Warschau) van 17 juli 2012 op het beroep van de Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (bemiddelingsbureau huisvesting militairen Warschau; hierna: „bureau”) tegen de individuele uitlegging van de Minister Finansów van 21 juni 2011 inzake de belasting op goederen en diensten (hierna: „btw”).

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Uitlegging van de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, 24, lid 1, en 73, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn 2006/112”) in verband met de mogelijkheid om de verstrekking van voorzieningen en de verrichting van diensten van afvalverwijdering ten behoeve

van een huurder aan te merken als leveringen door de verhuurder, wanneer deze prestaties door een derde worden verricht en de verhuurder, die enkel de in verband daarmee gemaakte kosten op de huurder afwentelt, partij is bij de overeenkomsten inzake de levering van die goederen en diensten.

Rechtsgrondslag: artikel 267 VWEU.

### **Prejudiciële vragen**

„1) Moeten de artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, 24, lid 1, en 73, lid 1, 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; hierna: ‚richtlijn 2006/112’), aldus worden uitgelegd dat er sprake is van leveringen, wanneer een verhuurder elektriciteit, verwarming en water levert alsmede diensten van afvalverwijdering verricht ten behoeve van de huurder van een ruimte, die deze goederen en diensten rechtstreeks gebruikt, wanneer deze door gespecialiseerde derden aan die ruimte worden geleverd en de verhuurder partij is bij de overeenkomsten inzake de levering van die goederen en diensten en hij alleen de daaruit voortvloeiende kosten afwentelt op de huurder die daarvan daadwerkelijk gebruik maakt?

2) Zo ja, verhogen dan de kosten van de door de huurder van de ruimte gebruikte elektriciteit, verwarming, water en afvalverwijdering voor de verhuurder de maatstaf van heffing (huursom) als bedoeld in artikel 73 van de richtlijn ter zake van de verhuurdienst, of zijn de betrokken leveringen en diensten aan te merken als van de verhuur van de ruimte gescheiden prestaties?”

### **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikelen 14, lid 1, 15, lid 1, 24, lid 1, en 73, lid 1 van richtlijn 2006/112.

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnummer 535, zoals gewijzigd; hierna: ‚btw-wet’’):

artikel 7, lid 1: De in artikel 5, lid 1, punt 1, bedoelde ‚levering van goederen’ betreft de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

artikel 8, lid 1: 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.

artikel 29, lid 1: De maatstaf van heffing bestaat uit 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, artikel 119, en artikel 120, leden 4 en 5. De waarde van de handeling is gelijk aan het voor de verkoop verschuldigde bedrag, verminderd met het bedrag van de verschuldigde belasting. Het verschuldigde bedrag omvat alle door de afnemer of een derde te verrichten betalingen. Het wordt vermeerderd met subsidies, toelagen en andere soortgelijke ontvangen bijdragen wanneer zij 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.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding, alsmede voornaamste argumenten van partijen**

- 1 Het bureau heeft de Minister Finansów verzocht om een individuele uitlegging. In het verzoek heeft het aangegeven dat het als overheidsinstelling de hem toevertrouwde opdrachten op het gebied van onder meer huisvesting en internaten vervult alsmede eigen opdrachten, waaronder het beheer van de hem toevertrouwde staatseigendom, in het bijzonder door onroerend goed voor permanent beheer, pacht, verhuur en gebruik ter beschikking te stellen.
- 2 In de verdere inhoud van het verzoek heeft het bureau erop gewezen dat zijn entiteiten in verband met de uitgevoerde activiteit diensten doorverkopen (doorberekenen), waaronder diensten van algemene aard alsmede verschillende vormen van energie (zogenoemde voorzieningen), doordat de door het bureau in verband met de aankoop van de diensten of de energie gemaakte kosten worden afgewenteld op degene die daarvan daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt. Een dergelijke situatie betreft onder meer de verhuur van bedrijfsruimten, waarbij het bureau de huurders voor de gebruikte voorzieningen, dat wil zeggen elektriciteit, verwarming, water, afvalverwijdering en dergelijke, voorschotten in rekening brengt, waarvan de hoogte in de overeenkomst met toepassing van de voor de verstrekte voorzieningen geldende belastingpercentages wordt bepaald.
- 3 In het licht van deze feiten heeft het bureau de volgende vragen gesteld:
  - 1) Welk btw-tarief moet worden toegepast bij de doorverkoop (doorberekening) van diensten in het lopende jaar, waaronder diensten van algemene aard alsmede verschillende energievormen (zogenoemde voorzieningen), alsook bij de doorberekening van de kosten aan degenen die de verstrekte voorzieningen daadwerkelijk gebruiken, en wel in verband met de afrekening van de voorzieningen na 1 januari 2011, wanneer de door het bureau ontvangen facturen, op basis waarvan de kosten met de eindverbruiker worden afgerekend, nog de in het voorgaande jaar geldende btw-tarieven vermelden?

- 2) Welke btw-tarieven moet worden toegepast indien het bureau als gevolg van de in het lopende jaar verrichte afrekening van de voorzieningen verplicht is corrigerende facturen op te maken die de waarde van de handeling die aan de in het afgelopen jaar geldende btw-tarieven is onderworpen, verminderen?
- 4 Volgens het bureau zijn in het geval dat de doorberekening en het belasten van de afnemers met de vorderingen die uit de afrekening van de kosten van de gebruikte voorzieningen voor het afgelopen jaar voortvloeien, na 31 december 2010 zijn verricht, artikel 146a, punten 1 en 2, van de btw-wet en dus het ten tijde van de doorverkoop (afrekening) geldende btw-tarief van toepassing.
- 5 Indien het als gevolg van de in het lopende jaar verrichte afrekening van de voorzieningen voor het afgelopen jaar noodzakelijk is de lasten van de huurders in het afgelopen jaar te verlagen, is het bureau echter van mening dat dan de in 2011 opgemaakte corrigerende facturen, die betrekking hebben op de doorberekeningen in 2010 met het ten tijde van de doorverkoop geldende btw-tarief, de waarde van de handeling en het bedrag van de belasting volgens het in de oorspronkelijke doorberekeningen vermelde tarief verminderen.
- 6 De Minister Finasów heeft in de individuele uitlegging van 21 juni 2011 het standpunt van het bureau onjuist geacht en vastgesteld dat voor de toepassing van het juiste btw-tarief een splitsing in hoofd- en bijkomende diensten van wezenlijk belang is. Bij de huurovereenkomst is het voorwerp van de ten behoeve van de huurders verrichte prestatie de hoofddienst, dat wil zeggen de verhuur van onroerende goederen; bijkomende kosten, waaronder vergoedingen voor voorzieningen, vormen elementen van de kostenberekening ter bepaling van de hoogte van de vergoeding voor de verhuur, omdat zij vanuit economisch oogpunt de hoofddienst aanvullen. Bijgevolg kan de verhuurder, wanneer hij overeenkomsten voor de levering van voorzieningen, afval- en afvalwaterverwijdering sluit, – volgens de Minister – de kosten van de levering niet rechtstreeks op de huurder afwentelen.
- 7 De Minister stelt zich op het standpunt dat, indien dergelijke overeenkomsten niet rechtstreeks door de huurder of de mede-eigenaar met de leverancier werden gesloten, maar alleen door de verhuurder, de verhuur samen met voormelde bijkomende prestaties één enkele dienst vormt; die prestaties moeten dan ook voor de maatstaf van heffing worden meegerekend en daarop moet één enkel btw-tarief worden toegepast, namelijk het tarief dat voor de hoofddienst (dwz. de verhuur) geldt.
- 8 De Minister Finasów was van mening dat de door het bureau gemaakte kosten samen met de huursom zijn aan te merken als de waarde van de handeling als bedoeld in artikel 29, lid 1, van de btw-wet uit hoofde van verhuur, en met het voor de verrichte diensten geldende btw-tarief moeten worden belast, dat wil zeggen in het geval van de verhuur van bedrijfsruimten vanaf 1 januari 2011 met

een btw-tarief ter hoogte van 23 % overeenkomstig artikel 41, lid 1, van de btw-wet. Bij de afrekening van verhuurdiensten (die mede de levering van voorzieningen omvatten), die in 2010 daadwerkelijk zijn verricht maar in 2011 in rekening zijn gebracht, is echter het tot 31 december 2010 geldende btw-tarief ter hoogte van 22 % van toepassing.

- 9 Bij uitspraak van 17 juli 2012 heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie de bestreden uitlegging nietig verklaard. Het stelde vast dat de vergoedingen wegens het gebruik van de ruimte door de huurder voor verwarming, watervoorziening, afvalwater- en afvalverwijdering tot de maatstaf van heffing dienen te worden gerekend als bestanddelen van de huursom uit hoofde van verhuur op basis van artikel 29, lid 1, van de btw-wet, tenzij uit de tussen de verhuurder en de huurder gesloten huurovereenkomst ondubbelzinnig blijkt, dat de huurder die vergoedingen (alle of enkele daarvan) op basis van artikel 30, lid 3, van die wet los van de huursom aan de verhuurder voldoet.
- 10 Indien partijen volgens de huurovereenkomst de huursom voor het gebruik van de ruimte en de vergoedingen voor de voorzieningen apart afrekenen (factureren), dan is er – naar het oordeel van die rechtbank – daarentegen geen grond om aan te nemen, dat de verhuurder ten behoeve van de huurder één enkele verhuurdienst verricht. Tevens heeft de rechtbank benadrukt dat wanneer de huurder niet rechtstreeks een overeenkomst met de leverancier van de voorzieningen heeft gesloten, dit nog niet noopt tot de vaststelling dat de verhuurder voor hem een verhuurdienst van veelomvattende aard verricht.
- 11 De Wojewódzki Sąd Administracyjny is van oordeel dat de door het bureau uiteengezette feiten geen gegevens bevatten op basis waarvan kan worden uitgemaakt of de vergoedingen voor de levering van de voorzieningen door de huurders aan het bureau afzonderlijk van de huursom worden voldaan of niet.
- 12 Tegen voornoemde uitspraak heeft de Minister Finansów cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hierna: „NSA”).

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 13 In de eerste plaats betwijfelt de Naczelny Sąd Administracyjny, of in het licht van richtlijn 2006/112 sprake is van de in de eerste prejudiciële vraag bedoelde leveringen.
- 14 De twijfels van NSA komen om te beginnen voort uit het feit dat de prestaties van de verhuurder ten behoeve van de huurder in de onderhavige zaak ook leveringen betreffen, waarvoor richtlijn 2006/112 geen aparte regeling voorziet, zoals in het geval van diensten, waarvoor in artikel 28 de gevolgen van de doorverkoop (doorberekening) daarvan zijn geregeld. Daarin wordt bepaald dat, wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor

rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige wordt geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

- 15 De NSA verwijst naar het arrest van het Hof van Justitie van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10), waarin het Hof heeft vastgesteld dat, „[d]eze bepaling een juridische fictie creëert waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. [...] [...] in de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair wordt hun respectieve rol van dienstverrichter en uitbetaler fictief omgekeerd voor de toepassing van de btw”.
- 16 De NSA voert aan, dat de zogenoemde „doorberekening” ten doel heeft, de door de wederverkoper van de diensten gemaakte kosten af te wentelen op degene die deze diensten daadwerkelijk gebruikt, hoewel de wederverkoper van de diensten deze niet heeft verricht. Uit het arrest van het Hof leidt de NSA indirect af dat in geval van een doorverkochte dienst de belastingplicht op soortgelijke beginselen ontstaat als voor de door de tussenpersoon oorspronkelijk afgenomen dienst. De in die omstandigheden opgestelde factuur staft dus de doorverkoop van de eerder aangekochte diensten, en die handeling wordt volgens de voor de doorverkochte diensten geldende tarieven belast.
- 17 Volgens de NSA staat in beginsel niets eraan in de weg, dat de met de verhuur verbonden diensten in de doorberekening worden begrepen. In casu beoogt het bureau evenwel, niet alleen de diensten maar ook de leveringen door te berekenen.
- 18 In de praktijk van de autoriteiten wordt echter de waarde van zowel de diensten als van de met de verhuur verbonden leveringen in de waarde van de verhuur meegerekend, wat tot een wijziging van het belastingtarief kan leiden; bijvoorbeeld watervoorziening wordt als zelfstandige handeling met een tarief van 8 % belast, maar wanneer die voorziening in de waarde van de verhuur wordt meegerekend, leidt dit bij verhuur van bedrijfsruimten tot toepassing van een belastingtarief van 23 %, en bij verhuur van woonruimten tot vrijstelling van belasting.
- 19 Nu richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk voorziet in de mogelijkheid tot doorberekening van alle met de verhuur verbonden prestaties van algemene aard, de zogenoemde voorzieningen, doch die mogelijkheid alleen voor diensten maar niet voor leveringen voorziet, rijst de vraag of met de verhuur verbonden prestaties van algemene aard als leveringen en diensten in de zin van artikel 14, lid 1, artikel 15, lid 1, en artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112 kunnen worden beschouwd.
- 20 Volgens de NSA kunnen de voorwaarden om die prestaties uit te sluiten van de leveringen en diensten in de zin van voornoemde bepalingen worden gevonden in het arrest van het Hof van 6 februari 2003, Auto Lease Holland BV (C-185/01), waarin het Hof heeft beslist, dat geen brandstoflevering door de lessor aan de

lessee plaatsvindt wanneer de lessee zijn geleaste auto aan de pomp voltankt, al gebeurt dit namens en voor rekening van de lessor.

- 21 Auto Lease heeft de brandstof niet gekocht om ze vervolgens door te verkopen aan de lessee, maar de aankoop werd verricht door de lessee, die vrij de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip van aankoop heeft gekozen. Ten opzichte van de lessee handelde Auto Lease in feite als kredietverstrekker.
- 22 Evenals in de zaak Auto Lease sluit het verhurende bureau in de door de NSA behandelde zaak voornoemde overeenkomsten evenmin met het oog op de doorverkoop. Daarentegen genieten de huurders, die energie of diensten afnemen, volledige vrijheid bij de keuze van de hoeveelheid en het tijdstip van de aankoop. De levering van die goederen vindt plaats tussen de leverancier ervan (bijvoorbeeld elektrische centrale) en de huurder van de ruimte, die deze goederen vrij en onafhankelijk van de verhuurder gebruikt; het aandeel van de verhuurder beperkt zich enkel ertoe, de kosten van die leveringen aan de ruimte op de huurder af te wentelen; gezien de tussen hen bestaande overeenkomst brengt de leverancier die kosten aan de verhuurder en niet aan de huurder in rekening. Het is niet uitgesloten dat partijen bij de sluiting van een huurovereenkomst voor een ruimte zijn overeengekomen dat de huurder een overeenkomst voor de levering van die goederen aan de ruimte sluit en dat hij zelf de kosten daarvan zal dragen, maar dit is in de praktijk zelden het geval.
- 23 De in dit geval door de verhuurder verrichte doorberekening dient ertoe, de kosten die zijn gedragen door het bureau dat de diensten of de energie heeft aangekocht, af te wentelen op de huurder die deze daadwerkelijk heeft gebruikt. De maandelijkse betalingen aan het bureau zijn slechts voorschotten. Na afloop van het jaar brengt het bureau, afhankelijk van de hoogte van de daadwerkelijke kosten, de huurders een extra heffing in rekening of corrigeert het de kosten in verband met de afrekening van de voorzieningen voor het voorgaande jaar. Belangrijk is dat het bureau uit dien hoofde geen bijkomende vergoedingen in rekening brengt – in tegenstelling tot voornoemd geval van Auto Lease die een vergoeding voor de brandstofadministratie aanrekende. Op de huurder worden de „zuivere” kosten van de door hem gebruikte goederen (energie en water) en diensten afgewenteld.
- 24 In die situatie rijst de vraag hoe de doorberekening volgens de richtlijn moet worden behandeld, wanneer het daarbij de facto enkel gaat om terugbetaling aan de verhuurder van zijn eigen kosten zonder dat daarvoor een bijkomende vergoeding geldt.
- 25 Mocht het Hof van oordeel zijn, dat de met de verhuur verbonden leveringen en diensten op basis van de doorberekening ervan als leveringen en diensten van de verhuurder ten behoeve van de huurder kunnen worden beschouwd, dan rijst de vraag of de kosten van de met de verhuur verbonden leveringen en diensten voor de verhuurder de in artikel 73 van richtlijn 2006/112 bedoelde maatstaf van



- heffing (huursom) uit hoofde van verhuur verhogen, dan wel of de betrokken leveringen en diensten zijn aan te merken als van de verhuurdienst gescheiden prestaties.
- 26 In het geding gaat het er derhalve in wezen om uit te maken of in casu sprake is van één samengestelde prestatie dan wel van afzonderlijke prestaties. Het vraagstuk van samengestelde diensten met betrekking tot met de verhuur verbonden prestaties kwam reeds aan de orde in de rechtspraak van het Hof, laatstelijk in de zaak C-392/11, Field Fisher Waterhouse (hierna: „FFW”).
- 27 In die zaak bepaalde de tussen FFW en haar verhuurder gesloten huurovereenkomst dat de ruimten worden verhuurd tegen betaling van drie soorten vergoedingen (die betrekking hebben op de ingebruikname van de ruimten, de bijdrage van FFW in de kosten voor het verzekeren van het pand en de verplicht door de verhuurder te verrichten diensten), die met name de watervoorziening, de verwarming in het gehele pand, de reparatie van het gebouw zelf en de apparatuur ervan (onder meer de liften), de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimten en de beveiliging van het pand omvatten.
- 28 Het Hof heeft vastgesteld, dat „[d]e diensten in de onderhavige zaak een reeks diensten zijn die worden verricht tegen betaling van één enkele vergoeding, namelijk de huurlasten”, wat de feiten in zaak FFW in zekere zin van die van de onderhavige zaak onderscheidt.
- 29 Hoewel het Hof in het arrest in de zaak FFW eraan heeft herinnerd dat de beoordeling of het bij die handelingen om één enkele samengestelde prestatie of om meerdere zelfstandige prestaties gaat, sterk afhankelijk is van de feitelijke omstandigheden (punt 19), heeft het evenwel richtsnoeren gegeven om de nationale rechterlijke instantie in staat te stellen een beslissing ter zake te nemen. Het heeft benadrukt dat de inhoud van een huurovereenkomst een belangrijke aanwijzing kan vormen of sprake is van één enkele dienst. In punt 23 heeft het Hof opgemerkt, dat „de economische reden om de huurovereenkomst te sluiten blijkbaar niet enkel ligt 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. Bijgevolg ziet deze overeenkomst op één enkele tussen de verhuurder en de huurder overeengekomen dienst [...]”.
- 30 In punt 25 van voornoemd arrest FFW heeft het Hof beslist dat „[...] het loutere feit dat een dienst in een huurovereenkomst is bedongen, op zich niet van doorslaggevend belang [kan] zijn. Ingeval in een huurovereenkomst diensten worden bedongen die naar hun aard objectief gezien niet kunnen worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met of bijkomend bij de hoofddienst van verhuur van onroerende goederen, maar zelfstandige diensten vormen doordat zij slechts kunstmatig verband houden met deze hoofddienst, zijn deze diensten dus geen onderdeel van één enkele van btw vrijgestelde dienst van verhuur van onroerende goederen”.

- 31 In punt 26 van voornoemd arrest was het Hof van oordeel, dat „[...] de mogelijkheid dat de elementen van één dienst in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht, inherent [is] aan het begrip één samengestelde dienst”.
- 32 In de context van die uitspraak vraagt de verwijzende rechter zich in casu echter af, in hoeverre het relevant is voor de vaststelling van de aard van de met de verhuur verbonden prestaties of deze contractueel gescheiden zijn en met de huurder wegens het feitelijk gebruik van de levering van goederen aan de gehuurde ruimte worden afgerekend, en de huurder de mogelijkheid heeft om de leverancier van de diensten of de energie te kiezen.
- 33 In punt 43 van het arrest in zaak BGŻ Leasing (C-224/11) heeft het Hof gewezen op het feit dat de leasingnemer niet de door BGŻ aangeboden verzekering hoeft te nemen, maar zich bij een verzekeringsmaatschappij van eigen keuze kan verzekeren. Het Hof heeft vastgesteld dat dit een bewijs is dat het vereiste om goederen te verzekeren op zich niet impliceert dat een verzekering die via de leasinggever wordt verstrekt, onlosmakelijk verbonden is met of bijkomend is bij de leasingdienst.
- 34 Toen het Hof in het arrest in zaak C-572/07, RLRE Tellmer Property, vaststelde, dat de verhuur van appartementen en de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van een gebouw van elkaar kunnen worden gescheiden, en derhalve niet als één enkele prestatie kunnen worden aangemerkt (punt 24), heeft het ook de omstandigheid in aanmerking genomen dat de dienst bestaande in de schoonmaak van de gemeenschappelijke delen van een gebouw op verschillende wijzen kan worden verricht, te weten met name door een derde die de kosten van deze dienst rechtstreeks in rekening brengt aan de huurders dan wel door de verhuurder, die daarvoor zijn eigen personeel inschakelt of een schoonmaakbedrijf daarmee belast (punt 22).
- 35 De NSA vraagt zich af of het verschil tussen de zaak FFW en de zaken RLRE Tellmer Property en BGŻ Leasing daarin is gelegen, dat de huurders in de zaak FFW volgens de huurvoorwaarden geen keuze hadden en de diensten van de verhuurders moesten afnemen.
- 36 Op basis van de rechtspraak van het Hof lijkt het mogelijk te zijn tot de overtuiging te komen dat, wanneer een daadwerkelijke contractuele vrijheid bestaat om de diensten bij een derde te betrekken en bijgevolg een aparte vergoeding voor de dienst wordt verlangd, dit steun biedt aan de conclusie dat eerder sprake is van meerdere zelfstandige prestaties dan van één enkele samengestelde prestatie.
- 37 De NSA overweegt derhalve, of dit aldus moet worden opgevat, dat een keuzemogelijkheid weliswaar een wezenlijke factor is om te bepalen of sprake is van één enkele samengestelde prestatie, maar dat voor de vaststelling of het om

meer dan één prestatie gaat, een daadwerkelijke vrijheid bij de keuze van de leverancier moet bestaan; dat geeft pas de economische werkelijkheid van de afspraken tussen partijen weer.

- 38 Uit de inhoud van het verzoek om uitlegging in casu blijkt niet dat de huurders van het bureau overeenkomsten over de levering van elektriciteit, verwarming, watervoorziening en afvalverwijdering rechtstreeks met de werkelijke leveranciers en dienstverrichters konden sluiten. Anderzijds kan dit niet absoluut worden uitgesloten. De huurders van het bureau zouden immers potentieel overeenkomsten rechtstreeks met de energieleveranciers en afvalverwijderaars kunnen sluiten. Die twee door het bureau ten behoeve van de huurders verrichte elementen (mogelijkheid tot gebruik van de ruimten en levering van energie, watervoorziening en afvalverwijdering) kunnen derhalve in andere omstandigheden afzonderlijk worden verricht.