

l'annexe B de ladite directive que dans un cas exceptionnel justifiant une atteinte à la neutralité concurrentielle. Il faut en conclure que la perception du prix de la marchandise transportée, prestation accessoire du transport de biens, ne peut être exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires puisqu'elle

figure au point 5 de l'annexe B précitée, lequel comporte la liste des prestations obligatoirement taxables selon les dispositions de l'article 6 de la directive. Le juge national doit dès lors tenir compte des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2 et du point 5 de l'annexe B.

Dans l'affaire 126/78,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas, et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

NV NEDERLANDSE SPOORWEGEN, à Utrecht,

et

STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de certaines dispositions de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil du 11 avril 1967 (JO 1967, n° 71/1303), «en matière d'harmonisation des législations des États membres, relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée».

LA COUR,

composée de MM. H. Kutscher, président, J. Mertens de Wilmars et Mackenzie Stuart, présidents de chambre, P. Pescatore, M. Sørensen, A. O'Keefe et A. Touffait, juges,

avocat général: M. G. Reischl
greffier: M. A. Van Houtte

rend le présent

ARRÊT

En fait

Attendu que les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice des CEE peuvent être résumés comme suit:

1 — Faits et procédure écrite

1. La société «NV Nederlandse Spoorwegen» à Utrecht (ci-après dénommée «NS»), entrepreneur au sens de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires de 1968 («Wet op de omzetbelasting 1968», Staatsblad, 1968, n° 329; ci-après dénommée «WOB»), exerce l'activité de transporteur de personnes et de marchandises.

Sa filiale, la société «Van Gend & Loos NV», à Utrecht, avec laquelle NS est considérée, aux fins de l'application de la loi précitée, comme ne formant qu'une seule et même entreprise, effectuée, entre autres, des livraisons contre remboursement, pour lesquelles, outre le prix du transport, une indemnité spéciale est prévue, dénommée «provision de remboursement».

Elle a compté cette provision de remboursement, majorée de la taxe sur le chiffre d'affaires (ci-après dénommée «t.c.a.»), à ses mandants et repris ensuite cette taxe dans ses déclarations fiscales.

En déterminant la taxation en amont, déductible en vertu de l'article 15 de la WOB, ladite société n'a donc pas déclaré les sommes perçues au titre de cette provision comme des prestations au sens de l'article 11 de la même loi, exemptes d'imposition. L'administration fiscale

néerlandaise a par contre estimé que la «provision de remboursement», en tant que recouvrement d'une créance en espèces, ne constituait pas une clause accessoire de l'obligation de transport, mais devait être considérée comme une prestation autonome, non imposée en vertu de l'article 11 précité qui, sous la lettre j), vise, entre autres, précisément «het innen ... van geldvorderingen» (le recouvrement de créances en espèces).

Ainsi, l'imposition en amont que l'intéressée avait déduite en vertu de l'article 15 de la WOB a-t-elle été perçue «a posteriori» par l'administration précitée, par un avis de recouvrement au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires portant sur les exercices 1970-1974.

L'intéressée n'a pas contesté le montant à concurrence duquel le recouvrement a été décidé, mais la base légale du recouvrement lui-même. Elle a ainsi formé opposition contre l'avis de recouvrement en question devant la Tariefcommissie, en faisant notamment valoir que la prestation litigieuse constitue bel et bien une prestation «accessoire du transport de biens» et que de ce fait en vertu de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil du 11 avril 1967, «en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée» (JO 1967 n° 71/1303), elle serait désormais imposable aux Pays-Bas.

Aux termes de l'article 6, paragraphe 2, de cette directive,

«Les règles prévues dans la présente directive en ce qui concerne la taxation des

prestations de services ne sont obligatoirement applicables qu'aux prestations de services qui sont énumérées dans l'annexe B».

L'annexe B de la directive vise, au n° 5 :

«Le transport de biens et le magasinage de biens, ainsi que les prestations accessoires».

La Tariefcommissie, par arrêté du 1^{er} mars 1977, a rejeté l'argumentation de l'intéressée en relevant, entre autres, qu'en vertu de l'annexe A de la directive en question, n° 10 «Ad article 6, paragraphe 2»,

«Les États membres s'abstiennent, dans toute la mesure du possible, d'exonérer les prestations de services énumérées à l'annexe B».

Elle en a déduit qu'indépendamment de la question de savoir si la perception du prix des marchandises que l'intéressée transporte contre remboursement est une prestation «accessoire», au sens du n° 5 de l'annexe B de la deuxième directive, la compétence reconnue sur ce point aux États membres exclut en l'espèce tout recours à l'article 6, paragraphe 2, de cette directive.

La Tariefcommissie ayant ainsi statué qu'il n'est pas contraire aux dispositions de la deuxième directive de faire bénéficier la «provision de remboursement» de l'exonération prévue à l'article 11, j), de la WOB, l'intéressée a interjeté appel contre cet arrêt devant le Hoge Raad des Pays-Bas.

Cette juridiction, estimant que le problème touche des questions de droit communautaire, a décidé, par arrêt du 24 mai 1978, de surseoir à statuer et de renvoyer à la Cour de justice, en application de l'article 177 du traité CEE, les questions suivantes :

«I. Lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de

le livrer au destinataire (clause de remboursement), outre qu'à le transporter, la perception du prix est-elle, par rapport au transport, une prestation accessoire au sens de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires?

II. Dans l'affirmative, les États membres ont-ils, aux fins de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, la faculté de traiter séparément une prestation accessoire telle que ladite perception du montant du remboursement, en sorte que les prestations de transport et de magasinage de biens visées à l'annexe B, point 5, ne soient pas exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais uniquement la prestation accessoire de perception?

III. a) En cas de réponse affirmative à la question sous II, l'échange de correspondance entre le gouvernement néerlandais et la Commission européenne dont question dans les conclusions de l'avocat général Van Soest, peut-il être considéré comme une consultation au sens de l'article 16 de la deuxième directive?

b) Dans la négative, le juge national devant lequel est invoquée l'absence de consultation, doit-il avoir égard à cette circonstance?

IV. En cas de réponse négative à la question II, le juge national devant lequel sont invoquées les dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B, point 5, doit-il y avoir égard?»

2. Une expédition de l'arrêt de renvoi est parvenue au greffe de la Cour le 2 juin 1978.

Le gouvernement du Royaume des Pays-Bas, représenté par le ministre des

affaires étrangères, la NV Nederlandse Spoorwegen, représentée par M^c S. L. Buruma, et la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique M. Raymond Baeyens, en qualité d'agent, ont présenté des observations écrites, en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice CEE.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale, après avoir invité la Commission à répondre par écrit à certaines questions.

II — Observations écrites présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice CEE

1) La société «*NV Nederlandse Spoorwegen*» observe essentiellement ce qui suit.

a) *Sur la première question*

Dans la pratique, du moins dans la pratique néerlandaise, la perception de créances en espèces contre rémunération ne se présenterait presque plus que sous la forme d'une prestation accessoire du transport. L'ancien porteur de quittances aurait disparu, aussi bien en tant que profession libérale que comme activité exercée en association. Ceci ne signifierait pas que le temps du recouvrement de créances en espèces pour le compte de tiers est révolu. L'exonération accordée par l'article 11, lettre j), de la WOB, ne jouerait cependant que pour les activités de recouvrement normales, et non pas pour les encaissements qui exigent encore d'autres tâches.

La technique qui est ici en cause serait celle consistant, pour le fournisseur de marchandises non encore payées, expédiées à l'acheteur par l'intermédiaire d'un transporteur, non pas à recourir aux services d'un porteur de quittances, mais à stipuler pour toute sécurité une clause

de remboursement. La perception de la créance avant toute livraison du bien serait dès lors devenue une prestation de transport (accessoire) typique. Pour conclure:

— Déjà au cours de la procédure en cassation, Van Gend & Loos aurait soutenu que, dans le cas de la clause d'encaissement, il ne saurait être question d'une prestation distincte de transport, mais que la clause susdite ferait partie intégrante du contrat de transport, si bien qu'on se trouverait en présence d'un seul contrat (de transport) et non d'un contrat de mandat s'ajoutant à celui de transport, comme s'il y avait deux contrats au lieu d'un seul.

— L'avocat général devant le Hoge Raad aurait, lui aussi, observé que, d'après la doctrine dominante en droit privé, le contrat conclu entre l'expéditeur et le transporteur dans le cas d'envois contre remboursement était considéré comme un contrat unique. Or, il semblerait exclu que le juge fiscal, interprétant des dispositions fiscales, donne sans nécessité à des contrats civils une interprétation différente de celle de la doctrine dominante en droit privé.

— En conclusion, en ce qui concerne la première question, il y aurait lieu de répondre que, dans le cas d'un transport avec clause de remboursement, le mandat d'encaissement ne doit pas être séparé du contrat de transport (il ne peut pas être parlé de deux prestations distinctes) et que la perception entre donc dans la notion de «transport» au sens de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive 67/228/CEE ou, du moins, qu'elle doit être considérée comme une «prestation accessoire» au sens de cette disposition.

b) *Sur la deuxième question*

Pour la réponse à donner à cette question, il conviendrait de se référer aux dispositions

- de l'article 6, paragraphe 2, et de l'annexe A, point 10,
- de l'article 10, et de l'annexe A, point 19,
- de l'annexe B, points 5 et 10 et
- de l'article 16

de la deuxième directive précitée, ainsi qu'à l'article 102, paragraphe 1, du traité CEE.

— Le texte de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de son annexe 10 montrerait (notamment dans la version française) que les États membres n'ont pratiquement aucune latitude dans le domaine en cause, et soulignerait en réalité le caractère obligatoire de l'imposition des prestations énumérées à l'annexe B.

— Quant à la possibilité ouverte par l'article 10, paragraphe 3, il faudrait noter tout d'abord que l'exonération de la provision de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires, telle qu'elle est pratiquée aux Pays-Bas, constituerait une situation unique dans la Communauté. Or, sans exagérer l'importance de l'affaire, on pourrait difficilement nier qu'une telle situation serait de nature à provoquer une distorsion.

Deuxièmement, aucune des pièces de la présente procédure ne montrerait que les Pays-Bas ont jugé cette exonération nécessaire. Elles laisseraient par contre ressortir qu'on a voulu maintenir une pratique suivie déjà depuis un certain temps sous l'ancienne législation.

c) Sur la troisième question

Il ressortirait de la correspondance échangée entre Van Gend & Loos et la Commission en mars et avril 1976 qu'il n'y a pas eu de consultation au sens de l'article 16 de la deuxième directive. Le gouvernement néerlandais aurait seulement consulté la Commission de manière générale sur le projet de loi qui a abouti à la WOB de 1968.

La Commission n'aurait pas pu déduire de la communication de ce projet que le gouvernement néerlandais entendait poursuivre la pratique de l'exonération des provisions de remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires, suivie jusqu'alors. On pourrait raisonnablement supposer que la Commission n'était même pas au courant d'une telle pratique.

Il faudrait donc répondre par la négative au premier point de cette question. Quant au deuxième point, il y aurait lieu de l'examiner dans le cadre de la quatrième question.

d) Sur la quatrième question

— Le système des dispositions de la deuxième directive et de ses annexes serait suffisamment normatif pour qu'un effet obligatoire direct lui soit reconnu: ce qui serait du reste nécessaire pour assurer l'effet utile de cette directive.

— Il ressortirait des règles énoncées par ladite directive que le pouvoir d'appréciation qui est laissé aux États membres pour la détermination des exonérations qu'ils estiment nécessaires est très restreint et que la consultation expressément prévue par ces règles constitue une condition essentielle, sinon indispensable, dont l'existence doit être vérifiée dans chaque espèce par le juge national s'il en est requis.

— Dans cette optique, aussi bien la question III b que la question IV devraient donc recevoir une réponse affirmative. Une réponse négative ne saurait se justifier que si les mots «dans toute la mesure du possible», figurant au n° 10 de l'annexe A de la deuxième directive, sont interprétés comme signifiant «pour autant que de l'avis de l'État membre, rien ne s'y oppose du point de vue national». Mais une telle interprétation serait vraiment trop osée.

— Les questions III b et IV ne feraient aucune distinction entre le cas de presta-

tions accomplies avant le 1^{er} janvier 1972 et celui de prestations effectuées après cette date. Mais la réponse ci-dessus suggérée concernerait l'une et l'autre question. En effet,

i) la deuxième directive ne serait pas devenue applicable seulement le 1^{er} janvier 1972, mais, en vertu de l'article 191 du traité CEE, dès après sa notification aux États membres. Conformément à l'article 1 de la première directive du Conseil 69/463/CEE du 9 décembre 1969 (JO 1969, L 320/34), les États membres auraient dû adapter leur législation à la deuxième directive «au plus tard» le 1^{er} janvier 1972;

ii) les Pays-Bas auraient introduit la taxe sur la valeur ajoutée le 1^{er} janvier 1969: la juridiction néerlandaise devrait donc tirer, également pour les prestations accomplies avant le 1^{er} janvier 1972, les conséquences qui découlent de l'absence de consultations au sujet de l'article 6, paragraphe 2, et de l'annexe B, n° 5, de la deuxième directive;

iii) on ne saurait admettre, en effet, que le texte de l'article 11, lettre j), de la WOB de 1968, tout en étant identique avant et après le 1^{er} janvier 1972, puisse avoir eu, avant cette date, une signification différente de celle qu'il posséderait après et que, par conséquent, le juge national soit libre d'attribuer à un même texte juridique une interprétation qui varierait selon que la date à laquelle les États membres devaient avoir adapté leur législation fiscale à la deuxième directive a été différée.

2) Le *gouvernement néerlandais* estime que seules peuvent être considérées comme des «prestations accessoires» au sens de l'annexe B, n° 5, de la deuxième directive, les prestations qui accompagnent nécessairement la prestation du transport, c'est-à-dire celles qui s'y rattachent véritablement d'une manière intrin-

sèque, comme le chargement et le déchargement des marchandises à transporter ou transportées, et qui contribuent, d'une manière essentielle, au but même du transport (acheminement de biens vers une certaine destination).

Même si la perception du prix de vente par le transporteur constitue une «prestation accessoire» dans le sens précité, ceci ne signifierait cependant pas qu'elle ne puisse, du point de vue fiscal, être traitée séparément. Notamment les termes «dans toute la mesure du possible», utilisés au point 10 de l'annexe A de la deuxième directive, montreraient en effet que les États membres disposent d'une certaine latitude d'exonérer ou non les prestations de services énumérées à l'annexe B de la directive. Rien n'indiquerait qu'une telle exonération doit être limitée à la liste des prestations ainsi énumérées.

En outre, quant au problème relatif à la «consultation» visée à l'article 16 de la deuxième directive, il y aurait lieu de remarquer que le gouvernement néerlandais s'est plusieurs fois adressé à la Commission, en 1967 et en 1968, pour l'informer des développements intervenus dans le domaine de l'adaptation de la législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires aux dispositions des première et deuxième directives. En fournissant ces informations, en rapport notamment avec «les dispositions des directives du Conseil de la Communauté économique européenne du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires», le gouvernement néerlandais aurait aussi entendu s'acquitter de l'obligation de consultation prévue pour certaines dispositions. La Commission n'aurait jamais fait savoir que la correspondance relative à ces informations ne constituait pas une exécution de l'obligation de consultation: cette consultation n'étant pas liée au respect d'une quelconque règle de forme, le gouvernement néerlandais se serait, pour autant que de

besoin, acquitté de l'obligation d'y procéder.

3) La *Commission* observe notamment ce qui suit:

a) Sur la première question

Au point 5 de l'annexe B de la deuxième directive n° 67/228/CEE du Conseil du 11 avril 1967, le droit communautaire aurait voulu réglementer le domaine du transport et du magasinage de marchandises, ainsi que tous les services accessoires strictement liés à ce transport ou à ce magasinage. Le rapport direct requis entre le transport lui-même et les prestations de services accessoires exclurait obligatoirement que la perception du prix de vente du bien par le transporteur puisse être considérée comme une prestation accessoire de transport, au sens des dispositions précitées.

La réponse à la première question devrait donc être *négative*. Compte tenu de cette réponse, qui rendrait sans objet les autres questions, c'est donc sous toute réserve que ces questions seraient examinées.

b) Sur la deuxième question

— L'obligation de taxer les services énumérés à l'annexe B de la deuxième directive, telle que précisée à l'article 6 (2) du même acte, ne serait pas absolue. L'article 10 (3) permettrait à chaque État membre, sous réserve de la consultation prévue à l'article 16, de «déterminer les autres exonérations qu'il estime nécessaires». Les possibilités d'exonération, dont il est question à l'article 19, justifieraient notamment le commentaire fait à l'annexe A au point 10: «Les États membres s'abstiennent, dans toute la mesure du possible, d'exonérer les prestations de services énumérées à l'annexe B».

— En principe, les prestations accessoires visées à l'annexe B, point 5, seraient donc taxables comme les prestations de transport et de magasinage de biens, au titre de l'article 6 (2). Si elles devaient, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, être traitées de manière indépendante autre que celle réservée aux opérations de transport auxquelles elles se rapportent nécessairement, la notion même de «prestations accessoires» perdrait toute signification et, de plus, les transports de marchandises par route en arriveraient à fausser les conditions de concurrence entre les différents modes de transport, plus particulièrement aux dépens des chemins de fer (cf. annexe 10, point 19, «ad article 10, paragraphes 2 et 3» de la deuxième directive TVA).

Pour ces raisons, il y aurait lieu de donner une réponse *négative* également à la deuxième question.

c) Sur la troisième question

— La consultation visée à l'article 16 de la deuxième directive, à laquelle serait notamment tenu, en vertu de l'article 10 (3), l'État membre qui veut déterminer d'autres exonérations que celles prévues par la directive, supposerait que cet État membre communique expressément et avec précision la disposition de la directive qui impose la consultation, ainsi que le texte projeté et la norme communautaire à laquelle ce texte déroge. En l'espèce, les Pays-Bas auraient dû consulter la Commission en vertu de l'article 10 (3) de la deuxième directive; en réalité, cet État membre se serait borné à transmettre à la Commission le texte du projet de loi et ensuite de la loi elle-même, dans leur intégralité. Dans ces conditions, on pourrait sérieusement douter de l'existence en l'espèce d'une consultation utile, au sens de l'article 16 de la deuxième directive.

— Aucune autorisation de la Commission ne serait exigée avant qu'un État membre n'arrête des mesures pour lesquelles une consultation est obligatoire. La Commission douterait que le vice de forme résultant de l'absence d'une consultation régulière de la Commission puisse en soi entraîner la nullité de la mesure nationale en cause.

d) Sur la quatrième question

Il ressortirait de la jurisprudence de la Cour qu'il serait incompatible avec l'effet contraignant que l'article 189 du traité reconnaît à la directive d'exclure en principe que l'obligation qui en découle — en l'espèce l'article 6 (2) et le point 5 de l'annexe B — puisse être invoquée par des personnes concernées, devant la juridiction nationale, dans le but de faire vérifier par celle-ci si les autorités nationales compétentes ont respecté, dans la mise en œuvre de la directive, les limites d'appréciation tracées par celle-ci.

Ces observations formulées, la Commission propose de répondre comme suit à la juridiction de renvoi:

- «1. La perception du prix de vente d'un bien ne constitue pas, par rapport au transport de ce bien, une prestation accessoire au sens du point 5 de l'annexe B de la deuxième directive TVA.
2. En principe, les prestations accessoires doivent être taxées de la même manière que les prestations de transport et de magasinage de biens auxquelles elles sont strictement liées.

3. La consultation prévue à l'article 16 de la deuxième directive TVA n'a pas eu lieu régulièrement en l'espèce pour déterminer d'autres exonérations conformément à l'article 10 (3) de la directive. Toutefois, le vice de forme qui en résulte ne paraît pas, en soi, de nature à entraîner la nullité de la mesure nationale.

4. Le juge national doit avoir égard à l'effet contraignant reconnu à la deuxième directive, et vérifier si les autorités nationales sont restées, en exécutant les obligations imposées par la directive, dans les limites d'appréciation tracées par elle.»

La Commission précise qu'elle n'a pas tenu compte, dans la rédaction des réponses ci-dessus, du caractère subsidiaire des trois dernières questions.

III — Procédure orale

La société NV Nederlandse Spoorwegen, représentée par M^e S. L. Buruma, le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, représenté par M^{es} A. Deringer et J. Sedemund, la Commission des Communautés européennes, représentée par son agent M. R. Baeyens, ont été entendus en leurs observations orales à l'audience du 20 mars 1979.

L'avocat général a présenté ses conclusions le 8 mai 1979.

En droit

- 1 Par arrêt en date du 24 mai 1978, parvenu au greffe de la Cour le 2 juin 1978, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, plusieurs questions à titre préjudiciel sur l'interprétation de certaines dispositions de la deuxième directive du Conseil n° 67/228/CEE du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967 n° 71, p. 1303), et plus spécialement de l'annexe B, point 5, de ladite directive.

- 2 Ces questions sont soulevées dans le cadre d'un litige qui oppose au secrétaire d'État aux finances un transporteur qui effectue des livraisons de marchandises contre remboursement, moyennant le prix du transport plus une indemnité dénommée «provision de remboursement» majorée de la taxe sur le chiffre d'affaires qu'il déduit dans ses déclarations fiscales. Or, le secrétaire d'État aux finances estime que ladite provision, en tant que «encaissement de créances», doit être «exonérée de la taxation» en vertu de l'article 11, lettre j), de la loi néerlandaise du 28 juin 1968 «portant remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires existante par une taxe sur le chiffre d'affaires selon le régime de la taxe sur la valeur ajoutée».

- 3 C'est au vu de ce litige que le juge national a posé la première question suivante:

«Lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destinataire (clause de remboursement), outre qu'à le transporter, la perception du prix est-elle, par rapport au transport, une prestation accessible au sens de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires?»

- 4 Pour répondre à cette question, il y a lieu de rappeler le but poursuivi par les directives relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires et leur économie, ayant pour base les articles 99 et 100 du traité concernant l'harmonisation des législations des différents États membres dans l'intérêt de l'établissement ou du fonctionnement du marché commun.

- 5 Le Conseil, dans une première directive n° 67/227 du 11 avril 1967 (JO 1967, n° 71, p. 1301), prenant en considération:
 - a) que l'objectif essentiel du traité est d'établir, dans le cadre d'une union économique, un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur;
 - b) que les législations des États membres comportant des systèmes de taxes cumulatives à cascade faussaient les conditions de concurrence et entravaient la libre circulation des marchandises et des services dans le marché commun,

a, après études, adopté pour tous les États membres un système commun de taxe sur la valeur ajoutée.
- 6 Ce système a le mérite de la «plus grande simplicité et de la plus grande neutralité» quand la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services.
- 7 Dans une première étape de ce remplacement des systèmes de taxes cumulatives à cascade par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée — même si les taux et les systèmes ne sont pas en même temps harmonisés — le but recherché est d'aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays, les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution.
- 8 Une deuxième directive du Conseil n° 67/228, également du 11 avril 1967, a établi une liste de prestations de services obligatoirement soumises, selon son article 6, paragraphe 2, au système commun, afin de garantir la neutralité concurrentielle entre les États membres, de restreindre progressivement ou de supprimer les différences en cause pour aboutir à une convergence des régimes nationaux de taxe sur la valeur ajoutée. Dans cette liste insérée à l'annexe B de la directive et en faisant partie intégrante figure un point 5 ainsi rédigé: «Le transport de biens et le magasinage de biens, ainsi que les prestations accessoires».
- 9 Il s'agit donc de savoir si, dans le système commun concernant la taxe à la valeur ajoutée rendu obligatoire par cette deuxième directive dans tous les États membres à partir du 1^{er} janvier 1972, date à laquelle les États membres

devaient mettre en œuvre les dispositions de ladite directive, la perception du prix des marchandises transportées doit être ou non considérée comme une prestation accessoire au transport des biens.

- 10 Si l'on examine le contrat de livraison de marchandises contre remboursement à la lumière des objectifs poursuivis par les directives en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, il doit être répondu par l'affirmative à cette question.
- 11 En effet, en spécifiant «qu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destinataire (clause de remboursement), outre qu'à le transporter», le juge national décrit un contrat comprenant deux prestations de services dont la seconde (clause de remboursement) est si imbriquée dans la première (transport) par la volonté des parties que ces deux prestations ne peuvent être dissociées dans leur exécution, car la livraison par le transporteur du bien transporté à son destinataire ne peut être réalisée que si celui-ci lui remet le prix du bien fixé par l'expéditeur et, en cas de non-paiement, le transporteur ne saurait livrer le bien à son destinataire.
- 12 Il résulte donc de cette analyse que l'exécution de ces deux prestations étant inséparable, il est nécessaire, pour réaliser l'objectif de neutralité concurrentielle recherchée par les directives sur la TVA, que la perception du prix des marchandises transportées soit considérée comme une prestation accessoire au transport de biens pour être ainsi soumise à la taxe à la valeur ajoutée dans tous les États membres, pour réaliser l'égalité de traitement entre les différents modes de transport, et pour assurer que dans tous les États membres cette prestation soit taxée dans les mêmes conditions.
- 13 Dans le cas contraire, c'est-à-dire si la perception du prix des marchandises transportées n'était pas considérée comme une prestation accessoire au transport de biens, chaque État membre reprendrait sa liberté de taxation de cette prestation de services contre remboursement en tant que prestation autonome en tenant même compte éventuellement du mode de transport utilisé.
- 14 Il y a donc lieu de répondre à la première question que lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destina-

taire (clause de remboursement), outre qu'à le transporter, la perception du prix est, par rapport au transport, une prestation accessoire au sens de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

15 Le juge national a posé la deuxième question suivante:

«Dans l'affirmative, les États membres ont-ils, aux fins de l'affectation de la taxe sur le chiffre d'affaires, la faculté de traiter séparément une prestation accessoire telle que ladite perception du montant du remboursement, en sorte que les prestations de transport et de magasinage ne soient pas exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais uniquement la prestation accessoire de perception?»

16 La réponse à la première question fondée sur la prise en considération des objectifs des directives sur la taxe à la valeur ajoutée conduit à apporter une réponse négative à cette seconde question.

17 Il y a cependant lieu, pour être complet, de relever le point 10 de l'annexe A, ad article 6, paragraphe 2, ainsi rédigé: «Les États membres s'abstiennent, dans toute la mesure du possible, d'exonérer les prestations de services énumérées à l'annexe B.» Ce texte qui recommande ainsi aux États membres d'éviter «dans toute la mesure du possible» d'accorder une exonération aux prestations de services obligatoirement soumises au système commun, doit être interprété de manière restrictive pour sauvegarder la cohérence du nouveau système et la neutralité concurrentielle qu'il veut instaurer. Il en résulte qu'un État membre ne peut insérer dans sa législation une mesure exonérant une prestation énumérée à l'annexe B que dans un cas exceptionnel justifiant une atteinte à la neutralité concurrentielle.

18 Or, aucun argument n'ayant été avancé dans ce sens, il faut en conclure que la prestation accessoire de perception ne peut être exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires puisqu'elle figure au point 5 de l'annexe B qui comporte la liste des prestations obligatoirement taxables selon les dispositions de l'article 6 de la deuxième directive du 11 avril 1967.

- 19 Cette réponse satisfait également à la 4^e question qui est posée si la deuxième question reçoit une réponse négative — ce qui est le cas — puisqu'elle tend à savoir si le juge national doit tenir compte des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B point 5, question qui doit donc recevoir une réponse affirmative.
- 20 La troisième question, prise dans ses deux branches, pose en substance le problème de savoir dans quelles conditions un État membre doit recourir à la procédure de la consultation prévue par l'article 16 de la deuxième directive. Aux termes de cet article, un État membre ne doit procéder à la consultation que dans les cas prévus par les dispositions de ladite directive.
- 21 Or, une telle consultation n'est pas prévue dans le cas d'application des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B, point 5. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Quant aux dépens

- 22 Les frais exposés par le gouvernement des Pays-Bas, celui de la république fédérale d'Allemagne et la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. Par ailleurs, la procédure revêtant, à l'égard de la demanderesse au principal, le caractère d'un incident soulevé devant le Hoge Raad, il appartient à cette juridiction de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad, par arrêt du 24 mai 1978, dit pour droit:

- 1) **Lorsqu'un transporteur s'est engagé à percevoir le prix d'un bien avant de le livrer au destinataire (clause de remboursement) outre qu'à le transporter, la perception du prix de la marchandise transportée est, par rapport au transport, une prestation accessoire au sens**

de l'annexe B, point 5, de la deuxième directive du Conseil des Communautés européennes du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

- 2) Aux fins de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, les États membres n'ont pas la faculté de traiter séparément une prestation accessoire, telle que la perception du montant du remboursement, et la prestation de transport de biens.
- 3) Le juge national doit tenir compte des dispositions combinées de l'article 6, paragraphe 2, de la deuxième directive et de l'annexe B, point 5.

Kutscher Mertens de Wilmars Mackenzie Stuart

Pescatore Sørensen O'Keeffe Touffait

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 12 juin 1979.

Le greffier

A. Van Houtte

Le président

H. Kutscher

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. GERHARD REISCHL,
PRÉSENTÉES LE 8 MAI 1979¹

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

Comme dans les affaires jointes 181/78 et 229/78, dans lesquelles nous venons de présenter nos conclusions, la procédure principale qui est à la base de cette affaire a pour objet la compatibilité de la loi néerlandaise de 1968 sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de Omzetbelasting du 28 juin 1968, Staatsblad 329) avec la deuxième directive du Conseil du

11 avril 1967 (67/228/CEE) en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO n° 71 du 14 avril 1967, p. 1303).

Les faits qui sont à la base de cette affaire sont les suivants:

La société par actions Nederlandse Spoorwegen, demanderesse dans l'ins-

¹ — Traduit de l'allemand.