

vrijstelling van een der in bijlage B genoemde diensten kan opnemen. Mitsdien kan de inning van de prijs van het vervoerde goed, als bijkomende dienst bij het goederenvervoer zelf, niet worden vrijgesteld van de omzetbelasting, omdat zij wordt genoemd

in punt 5 van voornoemde bijlage B, die de lijst bevat van de diensten waarop volgens artikel 6 van de richtlijn de belasting dwingend van toepassing is. De nationale rechter heeft derhalve acht te slaan op artikel 6, lid 2, juncto bijlage B, onder 5.

In zaak 126/78,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

NV NEDERLANDSE SPOORWEGEN, te Utrecht,

en

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,

om een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van enkele bepalingen van de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 (PB 1967, blz. 1303) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: H. Kutscher, president, J. Mertens de Wilmars en Mackenzie Stuart, kamerpresidenten, P. Pescatore, M. Sørensen, A. O'Keefe en A. Touffait, rechters,

advocaat-generaal: G. Reischl
griffier: A. Van Houtte

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten van de zaak, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

1. De maatschappij „NV Nederlandse Spoorwegen”, te Utrecht, (hierna te noemen „NS”), ondernemer in de zin van de wet op de omzetbelasting 1968 (Staatsblad 1968, nr. 329; hierna te noemen „WOB”), houdt zich bezig met het vervoer van personen en goederen.

Haar dochteronderneming „Van Gend & Loos NV”, te Utrecht, waarmee de NS voor de toepassing van voornoemde wet als één en dezelfde ondernemer wordt aangemerkt, verzorgt onder meer rembourszendingen, waarvoor boven de vrachtprijs een afzonderlijke vergoeding, de zogenoemde „remboursprovisie”, wordt bedongen.

Zij bracht deze remboursprovisie, verhoogd met omzetbelasting, aan haar opdrachtgevers in rekening en nam deze belasting vervolgens op in haar belastingaangiften.

Bij het bepalen van de aftrekbare voorbelasting op de voet van artikel 15 van de WOB heeft bedoelde onderneming de als remboursprovisie ontvangen bedragen derhalve niet aangemerkt als prestaties als bedoeld in artikel 11 WOB, die van

belasting zijn vrijgesteld. De Nederlandse belastingdienst stond evenwel op het standpunt dat de remboursprovisie een vergoeding is voor een afzonderlijke, niet tot het vervoer van goederen behorende prestatie, namelijk „het innen van geldvorderingen”, die als zodanig is vrijgesteld van omzetbelasting op grond van genoemd artikel 11, hetwelk onder j) onder meer juist noemt „het innen . . . van geldvorderingen”.

De door belanghebbende op grond van artikel 15 WOB afgetrokken voorbelasting werd dan ook door de belastingdienst bij de aanslag in de omzetbelasting over het tijdvak van 1970 tot en met 1974 nageheven.

Belanghebbende heeft niet de berekening van het bedrag van de heffing aangevochten, maar de wettelijke grondslag van de heffing zelf. Zij heeft tegen de desbetreffende aanslag verzet aangetekend bij de Tariefcommissie, betogende dat de litigieuze prestatie wel degelijk een met betrekking tot het vervoer bijkomende prestatie vormt en dat zij bij gevolg, op grond van de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303), voortaan in Nederland aan omzetbelasting was onderworpen.

Artikel 6, lid 2, van genoemde richtlijn bepaalt:

„De in deze richtlijn opgenomen regels inzake het belasten van diensten zijn

slechts dwingend van toepassing voor de in bijlage B opgesomde diensten”.

In bijlage B wordt onder 5 genoemd:

„het vervoer en de opslag van goederen, alsmede de bijkomende diensten”.

De Tariefcommissie heeft het betoog van de belanghebbende bij besluit van 1 maart 1977 verworpen, onder meer op grond van de overweging dat in bijlage A van de betrokken richtlijn onder 10 ad artikel 6, lid 2, wordt gesteld:

„De Lid-Staten zien er in de grootst mogelijke mate vanaf de in bijlage B opgesomde diensten vrij te stellen”.

Zij heeft hieruit afgeleid dat, ongeacht de vraag of het innen van de prijs van de goederen welke door belanghebbende onder rembours worden vervoerd, als een „bijkomende” dienst als bedoeld in punt 5 van bijlage B van de tweede richtlijn kan worden aangemerkt, de op dit punt aan de Lid-Staten toegekende bevoegdheid een beroep op artikel 6, tweede lid, van die richtlijn voor het onderhavige geval uitsluit.

De Tariefcommissie heeft dan ook geoordeeld dat rangschikking van de remboursprovisie onder de vrijstelling van artikel 11, letter j, van de WOB, niet in strijd is met de bepalingen van de tweede richtlijn, van welks uitspraak de belanghebbende beroep tot cassatie heeft ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

Van mening dat het probleem vragen van gemeenschapsrecht oproept, heeft de Hoge Raad bij beslissing van 24 mei 1978 de procedure geschorst en het Hof van Justitie verzocht krachtens artikel 177 EEG-Verdrag uitspraak te doen over de volgende vragen:

„I — Is, indien een vervoerder zich heeft verbonden om naast het vervoer van het goed de prijs van dat goed te innen alvorens het aan de geadresseerde af te leveren (remboursbeding), de inning van die prijs een met betrekking tot het

vervoer bijkomende dienst in de zin van bijlage B, onder 5, van de tweede richtlijn van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting?

II — Zo ja, hebben de Lid-Staten de vrijheid om voor de toepassing van de omzetbelasting een bijkomende dienst als de voornoemde inning van het remboursbedrag in dier voege afzonderlijk te behandelen, dat de in de bijlage B, onder 5, genoemde diensten van vervoer en opslag van goederen niet van de heffing van omzetbelasting worden vrijgesteld, doch wel de bijkomende dienst van inning?

III — a) Kan, bij een bevestigende beantwoording van vraag II, de briefwisseling, genoemd in de conclusie van de advocaat-generaal Van Soest, tussen de Nederlandse regering en de Europese Commissie als een in artikel 16 van de tweede richtlijn bedoelde raadpleging worden aangemerkt?

b) Zo neen, moet de nationale rechter, voor wie een beroep op het ontbreken van de raadpleging wordt gedaan, daarop acht slaan?

IV — Indien vraag II ontkennend wordt beantwoord, heeft de nationale rechter, voor wie een beroep wordt gedaan op artikel 6, lid 2, van de tweede richtlijn juncto het bepaalde in bijlage B, onder 5, daarop acht te slaan?”

2. De verwijzingsbeschikking is op 2 juni 1978 ingekomen ter griffie van het Hof.

Krachtens artikel 20 van 's Hof's Statuut-EEG zijn schriftelijke opmerkingen

ingediend door de regering van het Koninkrijk der Nederlanden, ten deze vertegenwoordigd door de minister van Buitenlandse Zaken, de NV Nederlandse Spoorwegen, vertegenwoordigd door S. Buruma, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur R. Baeyens als gemachtigde.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Schriftelijke opmerkingen, ingediend krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG

1. De *NV Nederlandse Spoorwegen* merkt in hoofdzaak het volgende op.

a) *De eerste vraag*

In de praktijk, althans in de Nederlandse praktijk, komt de inning van geldvorderingen tegen vergoeding vrijwel alleen nog maar voor als bijkomende dienst bij het vervoer van goederen. De uit vroeger tijden bekende kwitanteloper is uitgestorven, zowel als vrij beroep als bedrijfsmatig. Dit betekent natuurlijk niet dat de inning van geldvorderingen voor derden uit de tijd is. De vrijstelling van artikel 11, onder j, van de WOB geldt echter uitsluitend voor de normale inningswerkzaamheden en niet voor incasso's waarvoor nog andere bemoeiingen noodzakelijk zijn.

Waar het in deze zaak om gaat, is dat de leverancier van nog niet betaalde goederen, die via een vervoerder worden verzonden naar de koper, zich niet bedient van een kwitanteloper, maar van het reboeursbeding indien hij boter bij de

vis wil hebben. Het innen van een kwitantie voor de levering van goederen is derhalve een typische (bijkomende) vervoerdienst geworden. Concluderend kan worden gezegd:

— Reeds in cassatie heeft Van Gend & Loos betoogd dat er in geval van een inningsopdracht geen sprake is van een vervoerdienst met daarnaast nog een andere dienst, maar dat het beding tot inning een onderdeel is van de vervoerovereenkomst, zodat er maar één (vervoer) overeenkomst is en men niet mag spreken van een overeenkomst van lastgeving naast die vervoerovereenkomst, alsof er twee overeenkomsten zouden zijn in plaats van één.

— De advocaat-generaal bij de Hoge Raad heeft onderschreven dat naar de heersende leer in het privaatrecht de overeenkomst tussen de opdrachtgever (de afzender) en de vervoerder in het geval van reboeurszendingen wordt aangemerkt als een overeenkomst. Het lijkt geenszins de taak van de belastingrechter bij de uitlegging van belastingvoorschriften zonder noodzaak aan civielrechtelijke overeenkomst een andere uitleg te geven dan die van de heersende leer in het privaatrecht.

— De *conclusie* ten aanzien van vraag I is derhalve dat bij vervoer onder reboeurs de inningsopdracht niet kan worden afgesplitst van de vervoerovereenkomst (niet gesproken kan worden van twee afzonderlijke prestaties) en dat de inning derhalve valt onder „het vervoer” in de zin van bijlage B, punt 5, van de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG, althans dat die inning moet worden gezien als een „bijkomende dienst” in de zin van datzelfde voorschrift.

b) *De tweede vraag*

Voor de beantwoording van deze vraag zijn van belang:

- artikel 6, lid 2, en bijlage A, punt 10,
- artikel 10 en bijlage A, punt 19,
- bijlage B, punten 5 en 10 en
- artikel 16

van genoemde tweede richtlijn, alsmede artikel 102, lid 1, EEG-Verdrag.

— Uit de tekst van artikel 6, lid 2, en bijlage A, punt 10 ad artikel 6, lid 2 (met name in de Franse versie), blijkt dat de Lid-Staten zo goed als geen vrijheid hebben op het betrokken gebied, terwijl in feite het dwingend karakter van de belasting van de in bijlage B opgesomde diensten wordt benadrukt.

— Wat de in artikel 10, lid 3, geopende mogelijkheid betreft, is het in de eerste plaats van belang dat het vrijstellen van omzetbelasting van het innen van het remboursbedrag uitsluitend plaatsvindt in de Lid-Staat Nederland. Ook zonder het belang van de zaak te overtrekken, kan moeilijk worden ontkend dat een dergelijke situatie de concurrentieverhoudingen verstoort.

— In de tweede plaats blijkt uit geen van de stukken van het geding dat Nederland die vrijstelling noodzakelijk heeft geacht. Er blijkt juist uit dat men een praktijk die onder de oude wettelijke regeling enige tijd was gevolgd, heeft willen handhaven.

c) De derde vraag

Uit de briefwisseling tussen Van Gend & Loos en de Commissie in maart en april 1976 blijkt dat een raadpleging als bedoeld in artikel 16 van de tweede richtlijn, niet heeft plaatsgevonden. De Nederlandse regering heeft de Commissie slechts in het algemeen geraadpleegd terzake van het wetsontwerp dat leidde tot aanvaarding van de WOB 1968.

De Commissie kon uit de inkennisstelling van dat wetsontwerp onmogelijk begrijpen dat de Nederlandse regering van plan was de toentertijd bestaande praktijk van vrijstelling van omzetbelasting van remboursprovisies te continuëren. De toentertijd bestaande praktijk zal, naar geredelijk mag worden aangenomen, aan de Commissie niet eens bekend zijn geweest.

Het eerste onderdeel van de vraag moet derhalve ontkennend worden beantwoord. Het tweede onderdeel ware in het kader van vraag 4 te beantwoorden.

d) De vierde vraag

— Het stelsel van de voorschriften van de tweede richtlijn met bijlagen is voldoende normatief om daaraan rechtstreekse bindende kracht toe te kennen. Dit is ook nodig om het nuttig effect van deze richtlijn te verzekeren.

— Blijkens de in genoemde richtlijn neergelegde regels is de aan de Lid-Staten toegekende beoordelingsvrijheid voor de vaststelling van de vrijstellingen die zij noodzakelijk achten, zeer beperkt en is de in die regels uitdrukkelijk voorbehouden raadpleging een wezenlijk, zo niet onmisbaar sluitstuk, waarvan de aanwezigheid door de nationale rechter desgevraagd moet worden gecontroleerd.

— In die gedachtengang moeten zowel vraag IIIb als vraag IV bevestigend worden beantwoord. Een ontkennend antwoord zou slechts gerechtvaardigd zijn wanneer aan de woorden „in de grootst mogelijke mate” in punt 10 van bijlage A van de tweede richtlijn de betekenis zou worden toegekend „voor zover, naar de mening van de Lid-Staat, daaraan landelijk niets in de weg staat”. Dat lijkt echter een wel erg gedurfd interpretatie.

— In de vragen IIIb en IV wordt geen onderscheid gemaakt tussen het geval

van vóór 1 januari 1972 verleende diensten en dat van diensten verleend na 1 januari 1972. Het hierboven voorgestelde antwoord betreft evenwel beide vragen.

- i) De tweede richtlijn is niet eerst op 1 januari 1972 van kracht geworden, maar ingevolge artikel 191 EEG-Verdrag reeds onmiddellijk na de kennisgeving aan de Lid-Staten. Overeenkomstig artikel 1 van de eerste richtlijn van de Raad nr. 69/463/EEG van 9 december 1969 (PB L 320 van 1969, blz. 34) hadden de Lid-Staten uiterlijk tot 1 januari 1972 de tijd hun wetgeving aan de tweede richtlijn aan te passen.
- ii) Nederland heeft op 1 januari 1969 de belasting over de toegevoegde waarde ingevoerd. De Nederlandse rechter moet derhalve acht slaan op een beroep van een rechtzoekende op het ontbreken van raadpleging in het kader van artikel 6, lid 2, en bijlage B, punt 5, van de tweede richtlijn, ook wanneer het beroep betrekking heeft op vóór 1 januari 1972 verleende diensten.
- iii) Het komt ongerijmd voor dat de voor en na 1 januari 1972 geheel gelijke tekst van artikel 11, onder j, WOB vóór 1 januari 1972 een andere betekenis zou mogen hebben dan na die datum, en dat het de nationale rechter bij gevolg vrij zou staan van tijd tot tijd een andere uitleg te geven aan één en dezelfde tekst, al naar gelang de datum waarop de Lid-Staten hun belastingwetgeving aan de tweede richtlijn moesten hebben aangepast, werd opgeschoven.

2. De *Nederlandse regering* is van oordeel dat als „bijkomende diensten” in de zin van bijlage B, punt 5, van de tweede richtlijn slechts zijn aan te merken de diensten die noodzakelijkerwijze samengaan met de dienst van het vervoer, daarvan als het ware een sequeel vormen,

zoals het laden en lossen der te vervoeren respectievelijk vervoerde goederen, en die aan het doel van het vervoer, te weten het overbrengen van goederen naar een bepaalde bestemming, een wezenlijke bijdrage leveren.

De opvatting volgens welke het innen van de koopprijs door de vervoerder wel een „bijkomende dienst” in vorenbedoelde zin is, brengt geenszins mede dat zodanige dienst fiscaal niet afzonderlijk zou mogen worden behandeld. Immers, met name de bewoordingen „in de grootst mogelijke mate”, gebezigd in punt 10 van bijlage A van de tweede richtlijn, duiden erop dat de Lid-Staten een zekere vrijheid is gelaten om ten aanzien van in bijlage B van die richtlijn genoemde diensten al dan niet een vrijstelling van toepassing te doen zijn. Niets wijst erop dat die vrijheid zou zijn beperkt tot de in die bijlage vermelde lijst van diensten.

Voor wat de in artikel 16 van de tweede richtlijn bedoelde „raadpleging” betreft, moet worden opgemerkt dat de Nederlandse regering zich in de jaren 1967 en 1968 enige malen tot de Commissie heeft gewend ten einde deze op de hoogte te stellen van de ontwikkelingen op het gebied van de aanpassing van de omzetbelastingwetgeving aan de bepalingen van de eerste en de tweede richtlijn. Zulks geschiedde steeds uitdrukkelijk „mede in verband met de bepalingen van de richtlijnen van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting”, waarmede tevens werd beoogd te voldoen aan de ten aanzien van bepaalde regelingen geldende verplichting tot raadpleging. Van de zijde van de Commissie is nimmer te kennen gegeven dat door middel van bedoelde correspondentie niet werd voldaan aan de raadplegingsverplichting, zodat, nu die raadpleging niet is gebonden aan enig vormvoorschrift, de Neder-

landse regering waar nodig aan de verplichting tot raadpleging heeft voldaan.

lage B opgesomde diensten vrij te stellen”.

3. De opmerkingen van de *Commissie* luiden in hoofdzaak als volgt:

a) De eerste vraag

In punt 5 van bijlage B van de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 heeft het gemeenschapsrecht het vervoer en de opslag van goederen alsmede alle tot dit vervoer of die opslag behorende bijkomende diensten willen regelen. De aldus vereiste directe samenhang tussen het vervoer zelf en de bijkomende diensten sluit noodzakelijk uit dat de inning van de verkoopprijs van het goed door de vervoerder als een bijkomende dienst in de zin van bovengenoemde bepalingen kan worden aangezien.

De eerste vraag moet derhalve *ontken-*
nend worden beantwoord. Normaal zou er geen reden meer zijn de volgende vragen te beantwoorden. Het is derhalve onder alle voorbehoud dat de Commissie de volgende drie vragen onderzoekt.

b) De tweede vraag

— De verplichting inzake het belasten van de in bijlage B opgesomde diensten, zoals omschreven in artikel 6, lid 2, van de tweede richtlijn, is niet absoluut. Artikel 10, lid 3, laat elke Lid-Staat toe, onder voorbehoud van de in artikel 16 bedoelde raadpleging van de Commissie, „andere vrijstellingen vast (te) stellen welke hij noodzakelijk acht”. Die afwijkingmogelijkheid, waarvan ook sprake is in artikel 19 van de tweede richtlijn, rechtvaardigt onder meer de in bijlage A bij punt 10, ad artikel 6, lid 2, gegeven uitleg: „De Lid-Staten zien er in de grootst mogelijke mate van af de in bij-

— In beginsel zijn derhalve de in punt 5 van bijlage B bedoelde bijkomende diensten op grond van artikel 6, lid 2, van de tweede richtlijn belastbaar zoals de prestaties van vervoer en opslag van goederen. Moesten de bijkomende diensten op het gebied van de omzetbelasting anders worden behandeld dan de vervoeroperaties waarop zij noodzakelijk betrekking hebben, dan zou het begrip „bijkomende diensten” zelf alle betekenis verliezen, terwijl daarenboven het vervoer van goederen over de weg de mededingingsvoorwaarden tussen de verschillende vervoertakken zou vervalsen, in het bijzonder ten nadele van de spoorwegen (zie bijlage A, punt 19 ad artikel 10, leden 2 en 3, van de tweede richtlijn BTW).

Bij gevolg ware de tweede vraag eveneens *ontkennend* te beantwoorden.

c) De derde vraag

— De in artikel 16 van de tweede richtlijn bedoelde raadpleging, welke krachtens artikel 10, lid 3, onder meer is opgelegd indien een Lid-Staat andere dan de in de richtlijn voorziene vrijstellingen wil vaststellen, veronderstelt dat de Staat uitdrukkelijk en precies het voorschrift van de richtlijn dat de raadpleging oplegt, alsmede de ontworpen tekst en de daardoor in gedrang gebrachte gemeenschapsnorm meedeelt. In het onderhavige geval had Nederland de Commissie moeten raadplegen op grond van artikel 10, lid 3, van de tweede richtlijn; in feite heeft deze Lid-Staat zich ertoe beperkt de Commissie het ontwerp van wet en achteraf de wet zelf, telkens in hun geheel, mede te delen. In die omstandigheden kan het bestaan van een degelijke raadpleging als bedoeld in artikel 16 van de tweede richtlijn ernstig worden betwijfeld.

— Een machtiging van de Commissie is niet vereist wanneer een Lid-Staat maatregelen wil nemen waarvoor een raadpleging is opgelegd. Volgens de Commissie is het twijfelachtig of het vormgebrek, als gevolg van het ontbreken van regelmatige raadpleging van de Commissie, op zichzelf de ongeldigheid van de betrokken nationale maatregel tot gevolg heeft.

d) De vierde vraag

Blijkens de rechtspraak van het Hof is het onverenigbaar met het in artikel 189 EEG-Verdrag aan een richtlijn toegekende dwingende karakter, in beginsel uit te sluiten dat op de bij die richtlijn opgelegde verplichting — in casu artikel 6, lid 2, en punt 5 van bijlage B — door betrokkenen voor de nationale rechter een beroep kan worden gedaan ten einde door deze laatste te laten nagaan of de nationale autoriteiten bij de tenuitvoerlegging van de richtlijn de hierdoor aangegeven beoordelingsgrenzen niet hebben overschreden.

Samenvattend stelt de Commissie voor de door de Hoge Raad gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

1. De inning van de prijs van een goed is geen met betrekking tot het vervoer van dat goed bijkomende dienst in de zin van punt 5 van bijlage B van de tweede richtlijn BTW.
2. In beginsel zijn de bijkomende diensten op dezelfde wijze belastbaar als de diensten bestaande in het vervoer en de opslag van goederen, waarmee de bijkomende diensten nauw samenhangen.

3. Voor het overeenkomstig artikel 10, lid 3, van de tweede richtlijn vaststellen van verdere vrijstellingen heeft de in artikel 16 van de richtlijn bedoelde raadpleging in casu niet regelmatig plaatsgevonden. Het daaruit voortvloeiende vormgebrek lijkt echter op zichzelf niet tot de ongeldigheid van de nationale maatregel te kunnen leiden.

4. De nationale rechter moet het aan de tweede richtlijn toegekende dwingende karakter in aanmerking nemen en nagaan of de nationale autoriteiten bij de nakoming van de door de richtlijn opgelegde verplichtingen de aangegeven beoordelingsgrenzen niet hebben overschreden.

Bij de opstelling van bovenstaande antwoorden heeft de Commissie geen rekening gehouden met het ondergeschikte karakter van de drie laatste vragen.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 20 maart 1979 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt door de NV Nederlandse Spoorwegen, ten deze vertegenwoordigd door S. L. Buruma; de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, ten deze vertegenwoordigd door A. Deringer en J. Sedemund; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, ten deze vertegenwoordigd door haar gemachtigde R. Baeyens.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 8 mei 1979 conclusie genomen.

In rechte

- 1 Bij arrest van 24 mei 1978, ingekomen ter griffie van het Hof op 2 juni 1978, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EEG-Verdrag verscheidene prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van sommige bepalingen van de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303), en inzonderheid van bijlage B, punt 5, van deze richtlijn.

- 2 Deze vragen zijn gesteld in een geschil tussen de staatssecretaris van Financiën en een vervoeronderneming die rembourssendingen verzorgt waarvoor boven de vrachtprijs een afzonderlijke vergoeding, de zogenoemde „remboursprovisie”, wordt bedongen; de over deze provisie berekende omzetbelasting wordt door de onderneming in haar belastingaangiften afgetrokken. De staatssecretaris van Financiën meent evenwel dat over genoemde provisie, als vergoeding voor „het innen van geldvorderingen”, geen belasting dient te worden berekend, zulks ingevolge artikel 11, sub j, van de Nederlandse wet van 28 juni 1968 „houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde”.

- 3 Met het oog op dit geschil heeft de nationale rechter in de eerste plaats de volgende vraag gesteld:

„Is, indien een vervoerder zich heeft verbonden om naast het vervoer van het goed de prijs van dat goed te innen alvorens het aan de geadresseerde af te leveren (remboursbeding), de inning van die prijs een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst in de zin van bijlage B, onder 5, van de tweede richtlijn van de Raad van de Europese Economische Gemeenschap van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting?”

- 4 Voor de beantwoording van deze vraag zij allereerst herinnerd aan het doel en de structuur van de richtlijnen inzake de omzetbelasting, die gebaseerd zijn op de artikelen 99 en 100 van het Verdrag, betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten in het belang van de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt.

- 5 Na een aantal studies heeft de Raad in een eerste richtlijn (nr. 67/227 van 11 april 1967; PB 1967, blz. 1301) voor alle Lid-Staten een gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aanvaard, daarbij overwegende dat
 - a) de voornaamste doelstelling van het Verdrag is het instellen, in het kader van een economische unie, van een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt,
 - b) de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting op cumulatieve cascdestelsels berustten, waardoor de mededinging werd vervalst en het vrij verkeer van goederen en diensten in de gemeenschappelijke markt werd belemmerd.

- 6 Dit stelsel heeft de verdienste „van de grootste mate van eenvoud en neutraliteit” wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat.

- 7 De vervanging van de cumulatieve cascdestelsels door het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet in een eerste etappe, zelfs indien de tarieven en stelsels niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd, leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin, dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten, ongeacht de lengte van de produktie- en distributieketen.

- 8 Bij een tweede richtlijn van de Raad — nr. 67/228, eveneens van 11 april 1967 — is een lijst van diensten vastgesteld waarop het gemeenschappelijk stelsel ingevolge artikel 6, lid 2, van de richtlijn dwingend van toepassing is, om de neutraliteit ten aanzien van de mededinging tussen de Lid-Staten te waarborgen en de betrokken verschillen geleidelijk te beperken of af te schaffen, ten einde de nationale stelsels van belasting over de toegevoegde waarde steeds nader tot elkaar te doen komen. In deze lijst, opgenomen in bijlage B van de richtlijn en hiervan een integrerend deel vormend, wordt onder 5 genoemd: „het vervoer en de opslag van goederen, alsmede de bijkomende diensten”.

- 9 Het probleem in casu is dus, of in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat ingevolge genoemde tweede richtlijn in alle Lid-Staten verplicht is vanaf 1 januari 1972 — de datum waarop de Lid-Sta-

ten de bepalingen van de richtlijn moesten gaan toepassen —, de inning van de prijs van de vervoerde goederen al dan niet als een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst is te beschouwen.

- 10 Bezieet men de overeenkomst tot aflevering van goederen onder rembours in het licht van de doelstellingen van de richtlijnen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, dan moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.
- 11 Immers, sprekende van „een vervoerder [die] zich heeft verbonden om naast het vervoer van het goed de prijs van dat goed te innen alvorens het aan de geadresseerde af te leveren (remboursbeding)”, beschrijft de nationale rechter een overeenkomst welke betrekking heeft op twee diensten, waarvan de tweede (het remboursbeding) door de wil van partijen zozeer met de eerste (het vervoer) is verbonden, dat de ene dienst niet zonder de andere kan worden verricht: het vervoerde goed mag door de vervoerder enkel aan de geadresseerde worden afgeleverd wanneer de laatste de door de verzender bepaalde prijs van het goed aan de eerste ter hand stelt; wordt er niet betaald, dan mag de vervoerder het goed niet aan de geadresseerde afleveren.
- 12 Hieruit volgt dus dat, waar de verrichting van die diensten onsplitsbaar is, het ter verwezenlijking van de doelstelling van de BTW-richtlijnen — neutraliteit ten aanzien van de mededinging — noodzakelijk is de inning van de prijs van de vervoerde goederen te beschouwen als een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst, ten einde deze aldus in alle Lid-Staten te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, de gelijkheid van behandeling tussen de verschillende wijzen van vervoer te bewerkstelligen en te waarborgen dat deze dienst in alle Lid-Staten op dezelfde wijze wordt belast.
- 13 In het andere geval, dat wil zeggen indien de inning van de prijs van de vervoerde goederen niet als een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst werd beschouwd, zou elke Lid-Staat zich weer vrij voelen om deze dienstverrichting onder rembours als een zelfstandige dienst te belasten, en daarbij zelfs de wijze van vervoer in aanmerking kunnen nemen.
- 14 Op de eerste vraag moet mitsdien worden geantwoord dat indien een vervoerder zich heeft verbonden om naast het vervoer van het goed de prijs van dat

goed te innen alvorens het aan de geadresseerde af te leveren (remboursbeding), de inning van die prijs een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst is in de zin van bijlage B, onder 5, van de tweede richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Statens inzake omzetbelasting.

15 De tweede vraag van de nationale rechter luidt als volgt:

„Zo ja, hebben de Lid-Statens de vrijheid om voor de toepassing van de omzetbelasting een bijkomende dienst als de voornoemde inning van het remboursbedrag in dier voege afzonderlijk te behandelen, dat de in de bijlage B, onder 5, genoemde diensten van vervoer en opslag van goederen niet van de heffing van omzetbelasting worden vrijgesteld, doch wel de bijkomende dienst van inning?”

16 Het antwoord op de eerste vraag, dat uitgaat van de doelstellingen van de richtlijnen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, brengt mee dat deze tweede vraag ontkennend moet worden beantwoord.

17 Volledigheidshalve zij echter gewezen op punt 10 van bijlage A, ad artikel 6, lid 2, van de eerste BTW-richtlijn, dat luidt: „De Lid-Statens zien er in de grootst mogelijke mate van af de in bijlage B opgesomde diensten vrij te stellen”. Deze tekst, waarin dus de Lid-Statens wordt aanbevolen „in de grootst mogelijke mate” te voorkomen dat vrijstelling wordt verleend voor diensten waarop het gemeenschappelijk stelsel van toepassing is, moet restrictief worden uitgelegd om de samenhang van het nieuwe stelsel en de daarmee beoogde neutraliteit ten aanzien van de mededinging te waarborgen. Hieruit volgt dat een Lid-Staat enkel in een uitzonderingsgeval, waarin een inbreuk op de neutraliteit ten aanzien van de mededinging gerechtvaardigd is, in zijn wetgeving een vrijstelling van een der in bijlage B genoemde diensten kan opnemen.

18 Nu geen enkel argument in die zin naar voren is gebracht, moet worden geconcludeerd dat de bijkomende dienst van inning van de prijs niet van de omzetbelasting kan worden vrijgesteld, omdat zij wordt genoemd in punt 5 van bijlage B, die de lijst bevat van de diensten waarop volgens artikel 6 van de tweede richtlijn van 4 april 1967 de belasting dwingend van toepassing is.

- 19 Hiermee is tegelijkertijd het antwoord op de vierde vraag gegeven, die gesteld is voor het geval de tweede vraag ontkennend zou worden beantwoord — wat het geval is —, aangezien zij ertoe strekt te vernemen of de nationale rechter acht heeft te slaan op artikel 6, lid 2, van de tweede richtlijn juncto het bepaalde in bijlage B, onder 5. Deze vraag moet dus bevestigend worden beantwoord.
- 20 De derde vraag komt in haar beide onderdelen in wezen hierop neer, onder welke omstandigheden een Lid-Staat de in artikel 16 van de tweede richtlijn bedoelde raadplegingsprocedure moet toepassen. Volgens dit artikel dient een Lid-Staat enkel tot raadpleging over te gaan in de gevallen die in de bepalingen van de richtlijn zijn voorzien.
- 21 Deze raadpleging is evenwel niet voorzien bij de toepassing van artikel 6, lid 2, en bijlage B, onder 5, van de tweede richtlijn. De derde vraag behoeft mitsdien geen antwoord.

Kosten

- 22 De kosten door de Nederlandse regering, de regering van de Bondsrepubliek Duitsland, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij diens arrest van 24 mei 1978 gestelde vragen, verklaar voor recht:

1. Indien een vervoerder zich heeft verbonden om naast het vervoer van het goed de prijs van dat goed te innen alvorens het aan de geadresseerde af te leveren (remboursbeding), is de inning van die prijs een met betrekking tot het vervoer bijkomende dienst in de zin van bij-

lage B, onder 5, van de tweede richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

2. Voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde hebben de Lid-Staten niet de vrijheid een bijkomende dienst, zoals de inning van het remboursbedrag, en de dienst van het vervoer van goederen afzonderlijk te behandelen.
3. De nationale rechter heeft acht te slaan op artikel 6, lid 2, van de tweede richtlijn juncto bijlage B, onder 5.

Kutscher

Mertens de Wilmars

Mackenzie Stuart

Pescatore

Sørensen

O'Keefe

Touffait

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 juni 1979.

De griffier

De president

A. Van Houtte

H. Kutscher

CONCLUSIE VAN DE ADVOCaat-GENERAAL G. REISCHL
VAN 8 MEI 1979 ¹

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

In de onderhavige prejudiciële zaak gaat het, evenals in de gevoegde zaken 181 en 229/78, waarin ik zojuist conclusie heb genomen, om de verenigbaarheid van de Nederlandse wet op de Omzetbelasting van 28 juni 1968 (Staatsblad 329; hierna te noemen: WOB) met de tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten in-

zake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, blz. 1303; hierna te noemen: de tweede richtlijn).

De feitelijke situatie is als volgt.

Verzoekster in het hoofdgeding, de NV Nederlandse Spoorwegen, ondernemer

¹ — Vertaald uit het Duits.