



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

27 februari 2014*

„Prejudiciële verwijzing — Btw — Zesde btw-richtlijn — Artikel 12, lid 3 — Bijlage H, categorie 5 — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 98, leden 1 en 2 — Bijlage III, punt 5 — Neutraliteitsbeginsel — Vervoer van personen en bagage die zij bij zich hebben — Nationale regeling volgens welke verschillend btw-tarief geldt voor vervoer per taxi en vervoer per huurwagen met chauffeur”

In de gevoegde zaken C-454/12 en C-455/12,

betreffende twee verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissingen van 10 juli 2012, ingekomen bij het Hof op 10 oktober 2012, in de procedures

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

tegen

Finanzamt Dresden-Süd,

en

Eckard Pongratz, in zijn hoedanigheid van curator van het faillissement van Karin Oertel (C-455/12)

tegen

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: C.G. Fernlund (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Pro Med Logistik GmbH, vertegenwoordigd door J. Seelinger, Rechtsanwalt,

* Procestaal: Duits.

- E. Pongratz, vertegenwoordigd door T. Küffner en T. Streit, Rechtsanwälte,
 - de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
 - de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door B. Tidore, avvocato dello Stato,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en C. Soulay als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
- het navolgende

Arrest

- 1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001 (PB L 22, blz. 17; hierna: „Zesde richtlijn”), 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; hierna: „btw-richtlijn”) en van het beginsel van fiscale neutraliteit.
- 2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen Pro Med Logistik GmbH (hierna: „Pro Med”) en het Finanzamt Dresden-Süd (belastingdienst van Dresden-Süd) enerzijds, en E. Pongratz, in zijn hoedanigheid van curator van het faillissement van K. Oertel, en het Finanzamt Würzburg (belastingdienst van Würzburg) anderzijds, over de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over het vervoer van personen per huurwagen voor 2003 tot 2007.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Zesde richtlijn

- 3 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn luidt:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

- 4 Artikel 12, lid 3, sub a, eerste en derde alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„Het normale tarief van de [btw] wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 mag dit percentage niet lager zijn dan 15 %.

[...]

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten.”

- 5 Bijlage H bij deze richtlijn, met als titel „Lijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast”, bepaalt:

„Bij de omzetting in nationale wetgeving van de onderstaande categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruik maken van de gecombineerde nomenclatuur.

Categorie	Omschrijving
[...]	
5	vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben.
[...]”	

Btw-richtlijn

- 6 Artikel 96 van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”

- 7 Artikel 97, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Vanaf 1 januari 2006 tot en met 31 december 2010 mag het normale tarief niet lager zijn dan 15 %.”

- 8 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.”

- 9 Bijlage III bij de btw-richtlijn, met het opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, vermeldt onder punt 5 „vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben”.

Duits recht

- 10 Ingevolge § 12, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (btw-wet), zoals van toepassing ten tijde van de feiten in de hoofdgedingen, bekendgemaakt op 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, blz. 2878; hierna: „UStG”), bedroeg de btw over om het even welke belastbare handeling 16 % in 2003 tot en met 2006 en 19 % in 2007.

- 11 § 12, lid 2, punt 10, sub b, van deze wet bepaalde:

„Er geldt een verlaagd tarief van 7 % voor de volgende handelingen:

- b) reizigersvervoer per spoor, met uitzondering van bergtreinen, per trolleybus, op vergunde lijndiensten, per taxi en per veerpont

aa) binnen eenzelfde gemeente of

bb) wanneer de afgelegde afstand niet meer dan 50 kilometer bedraagt

[...]”.

- 12 § 1 van het Personenbeförderungsgesetz (wet op het personenvervoer; hierna: „PBefG”), in de versie bekendgemaakt op 8 augustus 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 1690), zoals gewijzigd en van toepassing op de hoofdingen, bepaalt:

„Materiële werkingssfeer

(1) Deze wet is van toepassing op het vervoer onder bezwarende titel of van commerciële aard van personen per tramway, per trolleybus en per personenwagen. Onder tegenprestatie wordt ook verstaan economische voordelen die indirect worden beoogd voor de rendabiliteit van de aldus uitgeoefende commerciële activiteit.

(2) Deze wet is niet van toepassing op het vervoer

1. per personenwagen, wanneer de totale tegenprestatie niet meer bedraagt dan de bedrijfskosten;
2. per ziekenwagen, wanneer zieken, gewonden of zorgbehoevenden worden vervoerd en deze personen gedurende het vervoer gespecialiseerde medische verzorging nodig hebben of voor wie de ziekenwagen speciaal moet zijn uitgerust of dit wegens hun gezondheidstoestand te verwachten is.”

- 13 § 2, lid 1, punt 4, PBefG bepaalt:

„Wie personenvervoer in de zin van § 1, lid 1, verzorgt,

[...]

4. door middel van voertuigen voor occasionele vervoersdiensten (§ 46),

moet in het bezit zijn van een vergunning. Hij wordt beschouwd als een ondernemer in de zin van deze wet.”

- 14 § 13, lid 4, eerste volzin, PBefG luidt:

„Voor het vervoer per taxi wordt de vergunning geweigerd wanneer de openbare belangen op het gebied van vervoer worden geschaad doordat de mogelijkheid van het lokale taxibedrijf om normaal te functioneren in het gedrang dreigt te komen door de uitoefening van de gevraagde vervoersdiensten.”

- 15 § 21, leden 1 tot en met 3, PBefG bepaalt:

„(1) De ondernemer is verplicht, de activiteit waarvoor hij de vergunning heeft verkregen, in te richten en gedurende de geldigheidsduur van de vergunning in stand te houden zonder afbreuk te doen aan de openbare belangen op het gebied van vervoer en overeenkomstig de actuele stand van de techniek.

(2) De overheidsinstantie die bevoegd is voor de uitreiking van de vergunningen, kan de ondernemer een termijn opleggen om de activiteit in te richten.

(3) De overheidsinstantie die bevoegd is voor de uitreiking van de vergunningen, kan de ondernemer verplichten, zijn vervoersactiviteiten uit te breiden of te wijzigen wanneer de openbare belangen op het gebied van vervoer zulks vereisen en de rechtmatige belangen van de ondernemer zich niet daartegen verzetten, gelet op zijn economische situatie, het rendement en de redelijke afschrijving van zijn kapitaal en de technische evolutie op dat vlak.”

16 § 22 PBefG bepaalt:

„De ondernemer is verplicht het vervoer uit te voeren wanneer

1. is voldaan aan de vervoersvoorwaarden,
2. het vervoer met de normaal gebruikte middelen mogelijk is,
3. het vervoer niet wordt verhinderd door omstandigheden die de ondernemer niet kan voorkomen en niet kan verhelpen.”

17 Overeenkomstig § 46, lid 2, punten 1 en 3, PBefG vormen het vervoer per taxi en het vervoer per huurwagen verschillende „occasionele vervoersdiensten”, waarvoor een vergunning overeenkomstig § 2, lid 1, punt 4, van deze wet is vereist.

18 § 47 PBefG luidt:

„(1) Het vervoer per taxi is het vervoer van personen met een personenwagen die de ondernemer ter beschikking houdt op door de overheid goedgekeurde plaatsen en waarmee hij passagiers naar een door hen gekozen bestemming brengt. De ondernemer kan ook tijdens een rit of op de bedrijfszetel vervoersopdrachten aannemen.

(2) De ondernemer mag taxi's uitsluitend in de gemeente van zijn bedrijfszetel ter beschikking stellen. Ritten waarom vooraf is gevraagd, mogen ook vanuit andere gemeenten worden uitgevoerd. De overheidsinstantie die bevoegd is voor de uitreiking van de vergunningen kan, in samenspraak met andere overheidsinstanties die bevoegd zijn voor de uitreiking van de vergunningen, toestaan dat taxi's ter beschikking worden gehouden op door de overheid goedgekeurde plaatsen in andere gemeenten dan die van de bedrijfszetel van de ondernemer en met een grotere actieradius toestemmen.

(3) De regering van het Land kan bij wetsbesluit de actieradius van de vervoersplicht, de regels betreffende de taxistations en de nadere wijze van uitvoering van de dienstverlening bepalen. Deze regering kan deze bevoegdheid bij wetsbesluit delegeren. Het wetsbesluit moet met name voorschriften omvatten betreffende

1. de terbeschikkingstelling van taxi's in bijzondere gevallen, inclusief een nooddienst,
2. de aanvaarding en uitvoering van telefonische oproepen,
3. de vervoersdiensten en het radiocommunicatiesysteem,
4. het vervoer van gehandicapten en
5. het vervoer van zieken, voor zover het niet gaat om het vervoer bedoeld in § 1, lid 2, punt 2.

(4) De vervoersplicht geldt enkel voor vervoer binnen het gebied van de vastgelegde vervoerstarieven overeenkomstig § 51, lid 1, eerste en tweede volzin, en lid 2, eerste volzin (actieradius van de vervoersplicht).

(5) Het is verboden taxi's te verhuren aan personen die deze taxi's zelf besturen.”

19 § 49, lid 4, PBefG luidt:

„Het vervoer met een huurwagen is het vervoer van personen met een personenwagen, die enkel in zijn geheel voor vervoer kan worden gehuurd en waarmee de ondernemer ritten uitvoert waarvan het doel, de bestemming en de vertrekplaats door de huurder worden bepaald, en dat geen vervoer per taxi uitmaakt in de zin van § 47. Met een huurwagen mogen enkel vervoersopdrachten worden uitgevoerd die op de bedrijfszetel of in de woning van de ondernemer zijn aangegaan. Nadat de vervoersopdracht is uitgevoerd, moet met de huurwagen onmiddellijk naar de bedrijfszetel worden teruggekeerd, tenzij de chauffeur vóór de rit, vanaf de bedrijfszetel of de woning van de ondernemer, of tijdens de rit, telefonisch, een nieuwe vervoersopdracht heeft gekregen. De ondernemer moet in een register inschrijven of de vervoersopdracht op zijn bedrijfszetel of in zijn woning is ontvangen, en dit register moet hij gedurende één jaar bewaren. De aanvaarding, totstandbrenging en uitvoering van een vervoersopdracht alsmede de terbeschikkingstelling van de wagens en de reclame voor het huurwagenvervoer mogen noch alleen, noch in hun onderlinge samenhang ertoe leiden dat verwarring ontstaat met het vervoer per taxi. Huurwagens mogen de aan taxi's voorbehouden symbolen en kentekens niet gebruiken. §§ 21 en 22 zijn niet van toepassing.”

20 § 51 PBefG bepaalt:

„(1) De regering van het Land is bevoegd om bij wetsbesluit de vergoedingen en de voorwaarden voor het vervoer per taxi vast te leggen. Het wetsbesluit kan met name voorschriften bevatten betreffende:

1. het basistarief, het kilometertarief en het uurtarief,
2. toeslagen,
3. voorschotten,
4. de facturatie,
5. de wijze van betaling en
6. bijzondere afspraken betreffende de actieradius van de vervoersplicht.

De regering van het Land kan deze bevoegdheid bij wetsbesluit delegeren.

(2) Bijzondere afspraken betreffende de actieradius van de vervoersplicht zijn slechts toegestaan wanneer

1. een bepaalde periode, een minimumaantal ritten of een minimumomzetcijfer per maand wordt bepaald,
2. geen afbreuk wordt gedaan aan de werking van de vervoersmarkt,
3. de vergoedingen en de voorwaarden voor het vervoer schriftelijk zijn vastgelegd en
4. in het wetsbesluit van het Land is voorzien is een vergunnings- of kennisgevingsplicht.

(3) De vergoedingen en de voorwaarden voor het vervoer worden bepaald door toepassing, naar analogie, van § 14, leden 2 en 3, en § 39, lid 2.

(4) De bevoegde instanties kunnen in gemeen overleg uniforme prijzen en vervoervoorwaarden bepalen voor een zone waarvoor de instantie die de prijzen en vervoervoorwaarden bepaalt, niet bevoegd is.

(5) Voor de toepassing van de vergoedingen en de voorwaarden voor het vervoer geldt § 39 naar analogie.”

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-454/12

- 21 Pro Med is een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid naar Duits recht die, onder meer, een vergunning bezit voor het vervoer met een huurwagen in de zin van § 2, lid 1, punt 4, PBefG, maar niet voor het vervoer per taxi zoals bedoeld in § 47 PBefG.
- 22 Tijdens 2006 en 2007 heeft Pro Med in opdracht van ziekenfondsen zieken vervoerd met wagens die daartoe niet speciaal waren uitgerust.
- 23 Op 27 november 2007 heeft Pro Med ingestemd met alle voorwaarden van de overeenkomst die op 1 oktober 2007 was gesloten tussen ziekenfonds A en de vereniging van taxi- en huurwagenbedrijven (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband; hierna: „vereniging”) betreffende het vervoer van bij ziekenfonds A aangesloten patiënten via taxibedrijven. Overeenkomstig artikel 1, lid 1, eerste volzin, van deze overeenkomst strekt deze overeenkomst ertoe de taxibedrijven die lid zijn van de vereniging, te betrekken bij het vervoer van bij ziekenfonds A aangesloten leden. Ingevolge artikel 5, lid 1, van deze overeenkomst zijn de overeengekomen tariefbepalingen van bijlage 1 van toepassing op de vergoeding voor het ziekenvervoer.
- 24 Naar aanleiding van een belastingcontrole door het Finanzamt Dresden-Süd werd Pro Med opgelegd aangifte te doen van de vervoersdiensten die zij in het kader van de overeenkomst tussen ziekenfonds A en de vereniging had verricht, tegen het normale btw-tarief van § 12, lid 1, UStG. Haar bezwaar, waarmee zij met name had gevorderd om het verlaagde tarief van § 12, lid 2, punt 10, UStG te mogen toepassen, werd afgewezen.
- 25 Pro Med heeft daarop beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat heeft geoordeeld dat Pro Med het verlaagde tarief niet kon toepassen op de betrokken vervoersdiensten aangezien zij niet over de vereiste vergunning beschikte en dus geen vervoer per taxi had verricht. Het Finanzgericht betwijfelde evenwel of het verschil in behandeling tussen de twee categorieën van ondernemingen gegrond was. Taxibedrijven hebben immers de mogelijkheid om voor ziekenfondsen vervoersdiensten te verrichten zonder toepassing van de tariefregeling voor het buurtverkeer en op grond van overeenkomsten met deze ziekenfondsen. Deze vervoersdiensten voldoen evenwel niet aan de wezenlijke kenmerken van het buurtverkeer waarop de belastingvermindering berust.
- 26 Pro Med heeft Revision ingesteld tegen deze uitspraak van het Finanzgericht waarbij haar de mogelijkheid is geweigerd om het verlaagde tarief toe te passen op het vervoer van zieken dat zij had verricht.
- 27 De verwijzende rechter vraagt zich af of de selectieve nationale bepaling van § 12, lid 2, punt 10, sub b, UStG verenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit zoals uitgelegd door het Hof. Deze rechterlijke instantie overweegt enerzijds dat uit het oogpunt van de consument zowel taxi's als huurwagens met chauffeur dienen voor het vervoer van personen, waardoor deze diensten als vergelijkbaar zouden kunnen gelden. Volgens deze rechterlijke instantie bestaan er anderzijds wezenlijke verschillen tussen deze twee soorten personenvervoer gelet op de manier waarop het

personenvervoer wordt uitgevoerd, zelfs in het geval van een bijzondere overeenkomst tussen een taxibedrijf en belangrijke klanten, wat betreft met name de bepaling van de prijs van de rit, de exploitatieplicht en de vervoersplicht, en kunnen deze verschillen leiden tot de conclusie dat geen sprake is van een schending van dit beginsel.

28 Daarom heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende twee prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Verzetten artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, juncto bijlage H, categorie 5, van de [Zesde richtlijn] en artikel 98, lid 1, juncto bijlage III, punt 5, van de [btw-richtlijn] zich, gelet op het neutraliteitsbeginsel, tegen een nationale regeling die bepaalt dat voor het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer het verlaagde btw-tarief geldt, terwijl voor het vervoer van personen met zogenaamde huurwagens in het buurtverkeer het normale tarief geldt?
- 2) Is het voor de beantwoording van de eerste vraag van belang dat taxibedrijven en huurwagenbedrijven ritten op basis van bijzondere overeenkomsten met belangrijke klanten onder vrijwel dezelfde voorwaarden uitvoeren?”

Zaak C-455/12

- 29 Sinds eind december 1994 stond K. Oertel in stad A aan het hoofd van een bedrijf dat wagens met chauffeur verhuurde. Dit bedrijf bood personenvervoer, zittend ziekenvervoer, vervoer van dialysepatiënten, scholierenvervoer, koerierdiensten en materiaalvervoer, transfers naar hotels en luchtwagens en stadsrondritten aan, en organiseerde transfers.
- 30 Tot Oertels klanten behoorden niet alleen occasionele particulieren, maar ook talrijke vaste klanten en een aantal klanten dat haar een grote omzet bezorgde. Oproepen en reserveringen werden telefonisch, per fax of e-mail ontvangen. De prijs van een rit werd bepaald volgens een zoneplan met vaste tarieven en op basis daarvan werd de eindprijs voor de klant berekend. In de betrokken periode beschikte Oertel over tien wagens die eigendom van het bedrijf waren.
- 31 In haar btw-aangiften voor 2003 tot 2006 heeft Oertel op de omzet uit de verhuur van wagens met chauffeur voor ritten van minder dan 50 km of binnen stad A het verlaagde tarief van 7 % toegepast.
- 32 Het Finanzamt Würzburg was het niet eens met de aangiften en heeft op de betrokken handelingen het normale btw-tarief van 16 % toegepast.
- 33 Oertel heeft beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat in wezen haar verzoek om toepassing van het verlaagde tarief op de betrokken handelingen heeft afgewezen. Het Finanzgericht was van oordeel dat Oertels onderneming, als bedrijf voor de verhuur van wagens met chauffeur, niet voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief en dat de regeling waarbij toepassing van dit tarief wordt beperkt tot taxibedrijven, in overeenstemming met de Grondwet was. Oertel kon evenmin krachtens de Zesde richtlijn om toepassing van dit tarief verzoeken of zich beroepen op het beginsel van fiscale neutraliteit. Volgens het Finanzgericht beperkt de toepassing van twee verschillende tarieven weliswaar de concurrentie tussen twee categorieën van bedrijven omdat zij dezelfde diensten verrichten, maar deze beperking is gerechtvaardigd met name door het algemeen belang, in casu de verrichting, door taxibedrijven, van vervoersdiensten in het buurtverkeer, op geordende wijze en over het gehele betrokken gebied.
- 34 Oertel heeft Revision ingesteld tegen deze uitspraak waarbij haar toepassing van het verlaagde btw-tarief is geweigerd.

35 Aangezien het Bundesfinanzhof dezelfde twijfels had over de verenigbaarheid van § 12, lid 2, punt 10, sub b, UStG met het beginsel van fiscale neutraliteit als in zaak C-454/12, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzet artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, juncto bijlage H, categorie 5, van de [Zesde richtlijn], zich gelet op het neutraliteitsbeginsel tegen een nationale regeling die bepaalt dat voor het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer het verlaagde btw-tarief geldt, terwijl voor het vervoer van personen met zogenaamde huurwagens in het buurtverkeer het normale tarief geldt?”

36 Bij brief van 30 oktober 2013 werd de verwijzende rechter ervan in kennis gesteld dat Oertels vordering was overgenomen door Pongratz, in zijn hoedanigheid van curator van het faillissement van Oertel.

37 Bij beschikking van 20 november 2012 heeft de president van het Hof beide zaken gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling, alsmede voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag in zaak C-454/12 en enige vraag in zaak C-455/12

38 Met de eerste vraag in zaak C-454/12 en de enige vraag in zaak C-455/12, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage H, categorie 5, en artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 5, alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzetten dat twee soorten van personenvervoer in het buurtverkeer, te weten per taxi dan wel per huurwagen met chauffeur, aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen, het verlaagde dan wel het normale tarief.

39 Ingevolge artikel 96 van de btw-richtlijn geldt hetzelfde btw-tarief, zijnde het normale tarief, voor goederenleveringen en diensten.

40 In afwijking op dit principe bepaalt artikel 98, lid 1, van deze richtlijn dat de lidstaten één of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Ingevolge lid 2 van dit artikel zijn de verlaagde tarieven uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

41 Op grond van bijlage III, punt 5, bij de btw-richtlijn kan een verlaagd tarief worden toegepast op het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben.

42 De in deze bepalingen vervatte regels schrijven in wezen hetzelfde voor als artikel 12, lid 3, sub a, eerste en derde alinea, en bijlage H, categorie 5, van de Zesde richtlijn.

43 Het Hof heeft inzake artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn reeds geoordeeld dat niets in de tekst van deze bepaling erop wijst dat deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat het verlaagde tarief slechts geldt indien het betrekking heeft op alle aspecten van een in bijlage H bij deze richtlijn genoemde categorie van prestaties, zodat een selectieve toepassing van het verlaagde tarief niet kan worden uitgesloten, mits dit geen gevaar voor verstoring van de mededinging oplevert (zie arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk, C-94/09, Jurispr. blz. I-4261, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Voorts, aldus het Hof, moet, aangezien artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn in wezen de bewoordingen van artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn overneemt, de door het Hof aan laatstgenoemde bepaling gegeven uitlegging worden uitgebreid tot eerstgenoemde bepaling (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27).

- 44 Het Hof heeft derhalve geoordeeld dat mits de lidstaten het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, zij de mogelijkheid hebben om de toepassing van een verlaagd btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van een van de categorieën genoemd in bijlage III bij de btw-richtlijn respectievelijk bijlage H bij de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 45 Bijgevolg kan door de lidstaten slechts van de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen gebruik worden gemaakt indien is voldaan aan de tweevoudige voorwaarde dat, ten eerste, voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties afzonderlijk worden beschouwd en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Deze voorwaarden beogen te waarborgen dat de lidstaten alleen van deze mogelijkheid gebruikmaken in omstandigheden die de juiste en correcte toepassing van het gekozen verlaagde tarief waarborgen en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik voorkomen (zie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 30).
- 46 Bijgevolg dient te worden uitgemaakt of het vervoer van personen per taxi, waarvoor ingevolge een nationale wettelijke regeling als die in de hoofdgedingen een verlaagd btw-tarief geldt, een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie diensten „vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben” zoals bedoeld in zowel bijlage III, punt 5, bij de btw-richtlijn als bijlage H, categorie 5, bij de Zesde richtlijn, en in voorkomend geval of afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit wanneer dat tarief uitsluitend op het vervoer van personen per taxi wordt toegepast.

Begrip „concreet en specifiek aspect”

- 47 Voor het antwoord op de vraag of het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer een concreet en specifiek aspect vormt van de diensten die ondernemingen voor het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben verrichten, dient te worden onderzocht of deze dienst als zodanig kan worden geïdentificeerd los van de overige prestaties van deze categorie (zie naar analogie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 35).
- 48 Uit de gegevens in de verwijzingsbeslissingen blijkt dat taxibedrijven worden beschouwd als volwaardige verrichters van een openbare dienst op het gebied van het personenvervoer en dat voor deze activiteit een vergunning van de bevoegde instantie is vereist en wezenlijke verplichtingen gelden. Deze verplichtingen omvatten met name de exploitatieplicht zonder afbreuk te doen aan het algemeen belang op het gebied van het vervoer (§ 21 PBefG), de vervoersplicht (§ 22 PBefG) en de plicht tot eerbiediging van de tariefregeling (§§ 47, lid 4, en 51, lid 1, PBefG).
- 49 Wanneer taxibedrijven, anders dan ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur, op grond van de toepasselijke bepalingen verplicht zijn, vervoersdiensten te verstrekken met naleving van een permanentieplicht, waardoor zij een rit niet mogen weigeren met name omdat zij een winstgevend rit verwachten of geen profijt mogen halen uit situaties waarin zij een ander dan het officiële tarief kunnen vragen, kan sprake zijn van verschillende diensten.
- 50 In dergelijke omstandigheden kan het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer worden beschouwd als een dienst die als zodanig kan worden geïdentificeerd los van de overige prestaties van de betrokken categorie, te weten het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben. Deze activiteit kan bijgevolg een concreet en specifiek aspect van deze categorie vormen.
- 51 Het is echter de taak van de nationale rechter om gelet op de nationale regeling en de feitelijke omstandigheden van de gedingen waarin hij uitspraak moet doen, na te gaan of dat in de hoofdgedingen het geval is.

Eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit

- 52 Volgens ondertussen vaste rechtspraak verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich met name ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van de btw verschillend worden behandeld (zie arrest van 10 november 2011, *The Rank Group*, C-259/10 en C-260/10, Jurispr. blz. I-10947, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 53 Of twee dienstverrichtingen soortgelijk zijn in de zin van deze rechtspraak moet voornamelijk worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument, waarbij kunstmatige onderscheiden op basis van onbeduidende verschillen moeten worden vermeden (zie arrest *The Rank Group*, reeds aangehaald, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 54 Twee dienstverrichtingen zijn dus soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de gemiddelde consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden (zie arrest *The Rank Group*, reeds aangehaald, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 55 Bovendien zij eraan herinnerd dat het bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid van de dienstverrichtingen niet volstaat om afzonderlijke diensten te vergelijken, maar ook rekening moet worden gehouden met de context waarin deze worden verricht (zie arrest van 23 april 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Jurispr. blz. I-3025, punt 38).
- 56 Het Hof heeft in bepaalde uitzonderlijke gevallen aanvaard dat – gelet op de specifieke kenmerken van de betrokken sectoren – verschillen in het rechtskader en in het rechtsregime van de betrokken goederenleveringen of dienstverrichtingen uit het oogpunt van de consument een onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften kunnen creëren (zie in die zin arrest *The Rank Group*, reeds aangehaald, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 57 Dus dient ook rekening te worden gehouden met de verschillende wettelijke vereisten waaraan de twee in punt 48 van het onderhavige arrest bedoelde soorten vervoersdiensten zijn onderworpen, en bijgevolg met hun respectieve kenmerken waardoor zij uit het oogpunt van de gemiddelde consument onderling verschillen.
- 58 In casu heeft de verwijzende rechter gepreciseerd dat ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur enkel vervoeropdrachten mogen uitvoeren die op de bedrijfszetel of in de woning van de ondernemer zijn aangegaan, terwijl taxibedrijven stand-by mogen werken, hetgeen veronderstelt dat taxi's op vaste standplaatsen ter beschikking staan of op afroep beschikbaar zijn. De verwijzende rechter heeft ook benadrukt dat verschillen tussen deze twee soorten vervoersdiensten bestaan, met name inzake aanvaarding, totstandbrenging en uitvoering van een vervoeropdracht alsmede de terbeschikkingstelling van de wagens en de reclame. Volgens deze rechter kan als gevolg van deze verschillen, afzonderlijk dan wel in hun onderlinge samenhang beschouwd, geen gevaar voor verwarring tussen taxivervoer en vervoer per huurwagen met chauffeur ontstaan. Ten slotte mogen de aan taxi's voorbehouden symbolen en kentekens niet worden gebruikt op huurwagens met chauffeur.
- 59 Dergelijke verschillen in wettelijke vereisten waaraan de twee betrokken soorten vervoersdiensten zijn onderworpen, kunnen, zo zij vaststaan en het is de taak van de nationale rechter om dat na te gaan, uit het oogpunt van de gemiddelde gebruiker een verschil tussen deze soorten vervoersdiensten doen ontstaan, waarbij elke soort kan beantwoorden aan andere behoeften van de gebruiker, en dus van doorslaggevend belang zijn wanneer hij beslist van de ene dan wel van de andere soort vervoersdienst gebruik te maken, zodat het beginsel van fiscale neutraliteit zich niet ertegen verzet dat deze twee soorten vervoersdiensten fiscaal verschillend worden behandeld.

60 Gelet op het voorgaande dienst op de eerste vraag in zaak C-454/12 en op de enige vraag in zaak C-455/12 te worden geantwoord dat artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage H, categorie 5, en artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 5, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat twee soorten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben in het buurtverkeer, te weten per taxi dan wel per huurwagen met chauffeur, aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen, te weten het verlaagde dan wel het normale tarief, voor zover wegens de verschillende wettelijke vereisten waaraan deze twee soorten vervoer zijn onderworpen, het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, zoals bedoeld in categorie 5 respectievelijk punt 5 van deze bijlagen bij deze richtlijnen, en deze verschillen bovendien van doorslaggevend belang zijn wanneer de gemiddelde gebruiker beslist van de ene dan wel van de andere vervoersdienst gebruik te maken. Het is de taak van de nationale rechter om na te gaan of dat in de hoofdgedingen het geval is.

Tweede vraag in zaak C-454/12

61 Met zijn tweede vraag in zaak C-454/12 wenst de verwijzende rechter te vernemen of voor het antwoord op de eerste vraag in zaak C-454/12 en de enige vraag in zaak C-455/12 van belang is dat taxibedrijven en ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur hun diensten moeten uitvoeren krachtens een bijzondere overeenkomst die zonder onderscheid geldt voor deze verschillende ondernemingen, en onder nagenoeg dezelfde voorwaarden.

62 Zoals is uiteengezet in punt 46 van het onderhavige arrest, moet teneinde te bepalen of een lidstaat in dergelijke omstandigheden een verlaagd btw-tarief kan toepassen op het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer terwijl een normaal tarief geldt voor het vervoer van personen per huurauto met chauffeur, worden nagegaan of deze dienst een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie diensten „vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben”, zoals vermeld in bijlage III, punt 5, bij de btw-richtlijn en bijlage H, categorie 5, bij de Zesde richtlijn, en in voorkomend geval of door toepassing van dat tarief afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van fiscale neutraliteit.

63 In dit verband zij opgemerkt dat de in de hoofdgedingen aan de orde zijnde diensten in wezen bestaan in het vervoer van patiënten in uitvoering van een overeenkomst zoals de overeenkomst tussen ziekenfonds A en de vereniging, die zonder onderscheid geldt voor de taxibedrijven en de ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur die daarbij partij zijn. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat het vervoersttarief in deze overeenkomst is vastgelegd en op dezelfde wijze geldt voor beide categorieën vervoersdiensten. Bovendien doet deze overeenkomst geen andere vervoersplicht of dienstverleningsplicht ontstaan dan de op grond van de overeenkomst reeds bestaande plicht, bestaande in de daadwerkelijke uitvoering van het vervoer. Op grond van een dergelijke overeenkomst zijn taxibedrijven dus niet onderworpen aan de wettelijke vereisten die voor hen buiten deze overeenkomst om gelden.

64 Zo deze omstandigheden komen vast te staan, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan, dan moet hij ervan uitgaan dat het vervoer van personen per taxi in het kader van de overeenkomst tussen ziekenfonds A en de vereniging geen concreet en specifiek aspect vormt van de categorie diensten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben. Bovendien moet deze activiteit alsdan worden beschouwd als een dienst die uit het oogpunt van de gemiddelde gebruiker gelijkaardig is aan het vervoer van personen per huurauto met chauffeur in het buurtverkeer. Dat kan evenwel niet uitsluiten dat het vervoer van zieken in het kader van overeenkomsten tussen ziekenfondsen en personenvervoerondernemingen in zijn geheel beschouwd een concreet en specifiek aspect kan vormen van de diensten die worden verricht door ondernemingen voor het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, in de zin van de in punt 44 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.

- ⁶⁵ Bijgevolg dient op de tweede vraag in zaak C-454/12 te worden geantwoord dat artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage H, categorie 5, en artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 5, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit daarentegen aldus moeten worden gelezen dat zij zich ertegen verzetten dat twee soorten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben in het buurtverkeer, te weten per taxi dan wel per huurwagen met chauffeur, aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen wanneer krachtens een bijzondere overeenkomst die zonder onderscheid van toepassing is op de taxibedrijven en de ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur die daarbij partij zijn, het vervoer van personen per taxi geen concreet en specifiek aspect vormt van het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, en wanneer deze krachtens deze overeenkomst uitgeoefende activiteit wordt beschouwd als een dienst die uit het oogpunt van de gemiddelde gebruiker gelijkaardig is aan het vervoer van personen per huurwagen met chauffeur in het buurtverkeer, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan.

Kosten

- ⁶⁶ Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) Artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001, gelezen in samenhang met bijlage H, categorie 5, en artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 5, moeten gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij zich niet ertegen verzetten dat twee soorten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben in het buurtverkeer, te weten per taxi dan wel per huurwagen met chauffeur, aan verschillende tarieven van belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, te weten het verlaagde dan wel het normale tarief, voor zover wegens de verschillende wettelijke vereisten waaraan deze twee soorten vervoersdiensten zijn onderworpen, het vervoer van personen per taxi in het buurtverkeer een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, zoals bedoeld in categorie 5 respectievelijk punt 5 van deze bijlagen bij deze richtlijnen, en deze verschillen bovendien van doorslaggevend belang zijn wanneer de gemiddelde gebruiker beslist van de ene dan wel van de andere vervoersdienst gebruik te maken. Het is de taak van de nationale rechter om na te gaan of dat in de hoofdgedingen het geval is.
- 2) Daarentegen moeten artikel 12, lid 3, sub a, derde alinea, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4, gelezen in samenhang met bijlage H, categorie 5, en artikel 98, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 5, gelet op het beginsel van fiscale neutraliteit aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat twee soorten vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben in het buurtverkeer, te weten per taxi dan wel per huurwagen met chauffeur, aan verschillende tarieven van belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen wanneer krachtens een bijzondere overeenkomst die zonder onderscheid van toepassing is op de taxibedrijven en de ondernemingen voor autoverhuur met chauffeur die daarbij partij zijn, het vervoer van personen per taxi geen concreet en specifiek aspect vormt van het vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben, en wanneer deze krachtens deze overeenkomst uitgeoefende activiteit wordt beschouwd als een dienst die uit het oogpunt van de gemiddelde gebruiker gelijkaardig is aan het vervoer van personen per huurwagen met chauffeur in het buurtverkeer, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan.

ondertekeningen