

|

61999J0404

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 29 maart 2001. - Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Franse Republiek. - Niet-nakoming - Zesde BTW-richtlijn - Maatstaf van heffing - Uitsluiting - Bedieningsgeld. - Zaak C-404/99.

Jurisprudentie 2001 bladzijde I-02667

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen Harmonisatie van wetgevingen Omzetbelasting Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde Maatstaf van heffing Bedieningsgeld Daaronder begrepen

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a)

Samenvatting

\$\$Een lidstaat die onder bepaalde voorwaarden toestaat dat van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde wordt uitgesloten de verplichte toeslag op de prijs die door sommige belastingplichtigen in rekening wordt gebracht als beloning voor de bediening (bedieningsgeld"), komt de verplichtingen niet na die op hem rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting.

Het totale bedrag dat van de klant wordt gevraagd of dat op de hem voorgelegde rekening vermeld staat, vormt in zijn geheel de tegenprestatie voor de hem door de dienstverrichter geleverde dienst. Deze tegenprestatie, die het bedieningsgeld omvat, is per definitie in geld uitgedrukt.

(cf. punten 39, 52 en dictum)

Partijen

In zaak C-404/99,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa als gemachtigde, bijgestaan door N. Coutrelis, advocaat, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger en S. Seam als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat de Franse Republiek, door onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat het door sommige belastingplichtigen verlangde "bedieningsgeld" wordt uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: A. La Pergola, kamerpresident, M. Wathelet (rapporteur), D. A. O. Edward, P. Jann en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo,

griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 26 oktober 2000,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 november 2000,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 22 oktober 1999, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 226 EG het Hof verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat het door sommige belastingplichtigen verlangde "bedieningsgeld" wordt uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW), de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, 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; hierna: Zesde richtlijn").

De communautaire regelgeving

2 Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

Aan de belasting over de toegevoegde waarde 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."

3 In artikel 11, A, leden 1, sub a, en 3, van de richtlijn is bepaald:

1. De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden;

[...]

3. In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

a) prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;

b) prijskortingen en -rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

c) door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen. De betreffende belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van deze uitgaven verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende belasting niet in aftrek brengen."

De nationale regelgeving en administratieve praktijk

4 De in de punten 2 en 3 van het onderhavige arrest aangehaalde bepalingen van gemeenschapsrecht zijn in Frans recht omgezet bij de artikelen 266, lid 1, sub a, en 267-I van de Code général des impôts (hierna: Code").

5 Artikel 266, lid 1, sub a, van de Code bepaalt:

De maatstaf van heffing is:

a) voor goederenleveringen, diensten en intracommunautaire verwervingen: alle bedragen, waarden, goederen of diensten die de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden."

6 Artikel 267-I van de Code bepaalt:

In de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde zelf;

b) bijkomende kosten die aan de levering van goederen of diensten zijn verbonden, zoals commissie, rente, verpakkingskosten en kosten van vervoer en verzekering, die de klant in rekening worden gebracht."

7 Het onderhavige beroep wegens niet-nakoming heeft betrekking op de regeling voor de heffing van BTW over fooien of bedieningsgeld, dat wil zeggen de verplichte toeslag op de prijs die is begrepen in de totale prijs die de klant in rekening wordt gebracht en die de klant in de regel betaalt als beloning voor de bediening" in bepaalde gelegenheden (hierna: bedieningsgeld"). Het bedieningsgeld is te onderscheiden van de facultatieve tip of fooi die de klant uit eigen beweging rechtstreeks aan de bediende geeft als blijk van tevredenheid, boven het eerder bedoelde bedieningsgeld.

8 Naar Frans recht is de maatstaf van heffing voor de BTW over diensten in beginsel de totale prijs die de klant als tegenprestatie voor de hem geleverde diensten betaalt, met inbegrip van het bedieningsgeld. In een mededeling in het Bulletin officiel de la direction générale des impôts (BOGDI 3 B-4-76), welke is overgenomen in de documentation de base" van 20 juni 1995 (DB 3 B-1123, nr. 31), een publicatie van het directoraat-generaal belastingen, waarop de belastingplichtigen mogen afgaan om de omvang van hun fiscale verplichtingen te kennen, staat het volgende:

Naar vaste opvatting van de belastingdienst maakt de prijstoeslag die commerciële ondernemingen [hotels, restaurants, cafés, café-restaurants, bars, theesalons, kapsalons, klinieken, kuurinrichtingen, vervoers- en verhuisondernemingen, rusthuizen of bejaardencentra, speelhuizen, ondernemingen die producten thuis bezorgen] hun klanten bij wijze van fooi in rekening brengen, deel uit van de prijs waarover de BTW moet worden geheven."

9 In diezelfde documentation de base" wordt evenwel gepreciseerd, dat overeenkomstig een door de Franse belastingdienst sinds 1923 gehanteerde tegemoetkoming, bekrachtigd bij een dienstinstructie van 31 december 1976 (DB 3 B-1123, nr. 32; hierna: instructie van 1976"), het bedieningsgeld kan worden uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de door de werkgever te betalen omzetbelasting, voor welke belasting in Frankrijk de BTW in de plaats is gekomen. Voor de toepasselijkheid van deze tegemoetkoming moet aan vier voorwaarden zijn voldaan:

de klant moet tevoren op de hoogte zijn van het bestaan en het percentage van een als bedieningsgeld gevraagde toeslag op de prijs exclusief bediening";

de opbrengst van deze toeslag moet geheel worden verdeeld onder de leden van het personeel dat rechtstreeks in contact treedt met de klanten;

de afdracht aan het personeel moet blijken uit aantekening in een speciaal kasboek, dat door alle rechthebbenden althans door een vertegenwoordiger van het personeel moet worden geparafeerd;

de werkgever moet op de jaaropgaaf het bedrag van de aldus daadwerkelijk door de leden van zijn personeel ontvangen beloning vermelden.

De administratieve procedure

10 Omdat de Commissie van mening was, dat de vrijstelling van BTW die voor bedieningsgeld voortvloeide uit de administratieve tegemoetkoming, zoals bekrachtigd bij de instructie van 1976, in strijd was met het bepaalde in de artikelen 2, punt 1, en 11, A, van de Zesde richtlijn, deelde zij bij schrijven van 15 april 1998 haar bezwaren ter zake aan de Franse regering mee en verzocht zij deze regering, binnen een termijn van twee maanden na ontvangst van die brief haar

opmerkingen kenbaar te maken.

11 Toen zij daarop geen antwoord ontving, bracht de Commissie op 17 november 1998 een met redenen omkleed advies uit, waarin zij de Franse Republiek verzocht om binnen een termijn van twee maanden na betekening de nodige maatregelen te nemen om aan dat advies gevolg te geven.

12 Na dit met redenen omkleed advies ontving de Commissie geen enkele reactie van de Franse regering. Van oordeel dat in die omstandigheden aan de in artikel 226, tweede alinea, EG gestelde voorwaarden voor aanhangigmaking van de zaak bij het Hof was voldaan, besloot zij het onderhavige beroep tegen de Franse Republiek in te stellen.

Ten gronde

Standpunt van partijen

13 In haar verzoekschrift stelt de Commissie, dat de artikelen 266, lid 1, sub a, en 267-I van de Code weliswaar een correcte omzetting van de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bevatten, maar dat dit niet geldt voor de administratieve tegemoetkoming, zoals bekrachtigd door de instructie van 1976, waarbij een BTW-vrijstellingsregeling wordt gehandhaafd die in strijd is met het gemeenschapsrecht.

14 De Commissie betoogt dienaangaande in de eerste plaats, dat blijkens vaste rechtspraak (zie arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, Jurispr. blz. I-753, punt 13, en de aldaar aangehaalde rechtspraak) de maatstaf van heffing voor de verrichting van diensten alles is wat als tegenprestatie voor de geleverde dienst wordt ontvangen. De maatstaf van heffing zoals gedefinieerd in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, is de werkelijk ontvangen tegenprestatie.

15 Volgens de Commissie valt niet te betwisten, dat het bedieningsgeld een onderdeel is van de totale prijs die de klant betaalt als tegenprestatie voor de door de dienstverrichter aangeboden dienst. Het is deze totale prijs, inclusief bedieningsgeld, die de werkelijk ontvangen tegenprestatie" vormt waarover volgens voornoemde rechtspraak BTW moet worden geheven.

16 De Commissie zet uiteen, dat haar beroep alleen betrekking heeft op het bedieningsgeld dat de klant moet betalen en waarvan het bedrag tevoren vaststaat, en niet op de fooi die de klant spontaan naar eigen goeddunken aan deze of gene bediende geeft. Deze laatste fooi is immers zuiver facultatief en te vergelijken met het kleingeld dat voorbijgangers aan een orgeldraaier geven, in die zin dat het eveneens gaat om een toevallige, geheel vrijwillige betaling, waarvan het bedrag in de praktijk onmogelijk is vast te stellen en die volgens het arrest Tolsma (reeds aangehaald, punt 19) niet aan BTW mag worden onderworpen.

17 Vervolgens wijst de Commissie erop, dat artikel 11, A, lid 3, de enige bepaling van de Zesde richtlijn is die de mogelijkheid regelt om bedragen van de maatstaf van heffing voor de BTW uit te sluiten. De administratieve tegemoetkoming, zoals bekrachtigd bij de instructie van 1976, die afwijkt van de voorschriften van de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, valt onder geen van de in artikel 11, A, lid 3, van de richtlijn bedoelde gevallen. De Franse belastingdienst mag dus een dienstverrichter in geen geval toestaan om als bedieningsgeld ontvangen bedragen van de maatstaf van heffing voor de BTW uit te sluiten.

18 Ten slotte stelt de Commissie, dat de toepassing van de administratieve tegemoetkoming, zoals bekrachtigd bij de instructie van 1976, afbreuk doet aan het neutraliteitsbeginsel dat aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel inherent is. Deze neutraliteit, die voor de mededinging van belang is (arrest van 12 juni 1979, Nederlandse Spoorwegen, 126/78, Jurispr. blz. 2041, punt 7), veronderstelt dat op vergelijkbare goederen of diensten in elk land dezelfde belastingdruk rust.

19 Volgens de Commissie verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de BTW-heffing verschillend worden behandeld (arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

20 De BTW-vrijstellingsregeling die het resultaat is van de toepassing van de administratieve tegemoetkoming, zoals bekrachtigd bij de instructie van 1976, veroorzaakt volgens haar een vervalsing van de mededinging tussen dienstverrichters die bedieningsgeld in rekening brengen. Daardoor wordt een volstrekt identieke dienst die door twee concurrenten wordt aangeboden, verschillend belast indien een van hen kan voldoen aan de door de belastingdienst gestelde voorwaarden waaronder dit bedieningsgeld van de maatstaf van heffing voor de BTW mag worden uitgesloten.

21 Volgens de Commissie houdt deze mededingingsvervalsing verband met de zuiver formele voorwaarden die de Franse regering stelt om voor de afwijkende regeling in aanmerking te komen. Die voorwaarden missen elke juridische grondslag en verdragen zich volstrekt niet met het fundamentele criterium voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de BTW, namelijk de door de dienstverrichter werkelijk ontvangen tegenprestatie.

22 In haar verweer wijst de Franse regering er in de eerste plaats op, dat de Commissie in punt 7 van haar verzoekschrift erkent, dat artikel 266, lid 1, sub a, van de Code een correcte omzetting inhoudt van de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Zij houdt staande, dat de uitsluiting van bedieningsgeld van de maatstaf van heffing voor de BTW geen regel is die wijziging brengt in artikel 266, lid 1, sub a, van de Code, maar enkel een administratieve tegemoetkoming behelst waarvan ondernemingen naar believen al dan niet gebruik kunnen maken.

23 Volgens de Franse regering omvat daarom de maatstaf van heffing voor de BTW over door ondernemingen verrichte handelingen in beginsel de volledige prijs die de klant betaalt; bij bepaalde ondernemingen is het toegestaan, dat de beloning voor de bediening niet aan BTW wordt onderworpen.

24 Deze tegemoetkoming, zo vervolgt de Franse regering, bestaat reeds lang, want zij is oorspronkelijk ingevoerd bij ministerieel besluit van 8 augustus 1923. De historische achtergrond van deze tegemoetkoming maakt het doel ervan begrijpelijk. Tot vrijstelling van omzetbelasting voor fooien is besloten in een tijd waarin de beloning van werknemers die in contact stonden met de klanten, overwegend bestond uit aan die werknemers gegeven fooien. Ofschoon zij soms een gering vast salaris genoten, was het loon van deze werknemers in de meeste gevallen, met name in de horeca en in het kappersvak, niet gegarandeerd. De Franse autoriteiten hebben het daarom nodig gevonden te verzekeren, dat de werknemers de door de werkgever te hunnen behoeve geïnde bedragen daadwerkelijk zouden ontvangen, indien de fooi hun niet direct ter hand werd gesteld.

25 Derhalve heeft een vereiste van bescherming van de belangen van werknemers ten grondslag gelegen aan het ministeriële besluit van 8 augustus 1923, zoals gewijzigd bij circulaire van 12 maart 1928. Ingevolge het daarin bepaalde werden de dienstverrichters die zich verbonden de door de klanten betaalde bedragen integraal aan hun werknemers uit te keren, niet belast, om te waarborgen dat zij de door hen ingezamelde fooien niet zouden verminderen met belasting alvorens ze aan hun werknemers uit te keren.

26 De Franse regering verklaart, dat deze administratieve tegemoetkoming nadien is geregeld bij ministerieel besluit van 29 september 1976, dat is bekrachtigd en toegelicht in de administratieve instructie van 1976. Aan de tegemoetkoming zijn naar haar zeggen vier voorwaarden verbonden, waarmee de toepassing ervan strikt kan worden beperkt tot de gevallen waarin de werkgever de fooien in de vorm van bedieningsgeld integraal verdeelt onder de werknemers die in direct contact met de klanten staan, en de verzoeken om uitbreiding van de tegemoetkoming die herhaaldelijk zijn ingediend door dienstverrichters die geen personeel in rechtstreeks contact met klanten in dienst hadden, bijvoorbeeld omdat niet aan tafel wordt bediend, kunnen worden afgewezen.

27 Wegens de gestelde voorwaarden kunnen volgens de Franse regering daarom alleen dienstverrichters die personeel in dienst hebben dat in rechtstreeks contact met de klanten staat en dat wordt beloond met het bedieningsgeld dat in de door de klant betaalde prijs is begrepen, dat wil zeggen in beginsel restaurants en kapsalons, daadwerkelijk voor deze tegemoetkoming in aanmerking komen.

28 In de tweede plaats bestrijdt de Franse regering, dat de handhaving van een BTW-vrijstellingsregeling voor bedieningsgeld die tegen de Zesde richtlijn indruist, het beginsel van neutraliteit van de BTW aantast door een vervalsing van de mededinging tussen dienstverrichters teweeg te brengen.

29 Zij herhaalt, dat de uitsluiting van de maatstaf van heffing voor de BTW waarvan voor bedieningsgeld gebruik kan worden gemaakt, geen regel is, maar een eenvoudige administratieve tegemoetkoming waarvan een ondernemer naar believen gebruik kan maken. Dat niet alle dienstverrichters van deze maatregel gebruik maken, laat volgens haar de mededinging onverlet. Enerzijds immers wensen niet alle dienstverrichters van deze tegemoetkoming gebruik te maken en anderzijds oefenen degenen die er niet voor in aanmerking komen, hun activiteit onder andere omstandigheden uit.

30 De Franse regering acht het beroep van de Commissie daarom ongegrond.

31 In repliek houdt de Commissie ten volle vast aan het petitum in haar verzoekschrift. Zij wijst er in de eerste plaats op, dat de argumenten van de Franse regering hoofdzakelijk zijn gewijd aan de ontstaansgeschiedenis van de Franse regelgeving ter zake van fooien, maar op geen enkel punt ingaan op de verweten niet-nakoming.

32 Vervolgens betoogt zij, dat de in de instructie van 1976 gestelde voorwaarden voor de BTW-vrijstelling, hoe verklaarbaar zij volgens de Franse regering in hun historische context ook mogen zijn, niet van belang zijn waar het gaat om de communautaire vereisten op het gebied van BTW. Het argument van de Franse regering, dat op grond van die voorwaarden verzoeken om uitbreiding van de tegemoetkoming kunnen worden afgewezen, is evenmin houdbaar. De gestelde voorwaarden kunnen de omvang van de inbreuk op het gemeenschapsrecht wellicht beperken, maar daarmee is die inbreuk nog niet weggenomen.

33 Ten slotte betoogt de Commissie, dat de Franse regering in feite zelf heeft erkend, dat de in geding zijnde administratieve praktijk niet meer is dan een tegemoetkoming die tegen de nationale bepalingen ter uitvoering van de Zesde richtlijn indruist. Waar dus de Franse regering zegt met voldoening te constateren dat de Commissie de artikelen 266, lid 1, sub a, en 267-I van de Code

als een correcte uitvoering van de Zesde richtlijn beschouwt, moet zij noodzakelijkerwijze de conclusie aanvaarden, dat nu die tegemoetkoming tegen de bepalingen van de Code indruist, zij eveneens tegen het gemeenschapsrecht indruist.

34 In dupliek herhaalt de Franse regering, dat men de historische context voor ogen moet houden om het doel van de BTW-vrijstelling voor bedieningsgeld, namelijk de belangen van bepaalde werknemers te beschermen, te begrijpen. In de horecasector en in het kappersvak bestaat de beloning van werknemers die in rechtstreeks contact staan met de klanten, ook thans nog voor een deel uit bedieningsgeld, ondanks de invoering van een minimumloon.

35 In geval van afschaffing van de administratieve tegemoetkoming waarbij bedieningsgeld van BTW wordt vrijgesteld, zou de facultatieve fooi weer in zwang kunnen raken, wat in het nadeel zou zijn van werknemers die in rechtstreeks contact met de klanten staan, vooral in sectoren waar de aanduiding van prijzen inclusief bediening" niet verplicht is.

36 Wat de eigenlijke vrijstelling betreft, bestrijdt de Franse regering niet dat, zoals de Commissie in repleik heeft aangevoerd, de voorwaarden in de instructie van 1976 om voor de BTW-vrijstelling in aanmerking te komen, relevantie missen waar het gaat om de gemeenschapsrechtelijke vereisten die op dit gebied gelden. Zij wil enkel stellen dat met de voor deze vrijstelling geldende voorwaarden de draagwijdte ervan beperkt is.

37 Zij voegt daaraan toe, dat een onderzoek naar de toepassing van deze administratieve tegemoetkoming door het Ministerie van Economische Zaken, Financiën en Industrie, heeft uitgewezen dat van de tegemoetkoming in de horeca door nog slechts enkele dienstverrichters gebruik wordt gemaakt, hoofdzakelijk door café-restaurants die veel personeel in dienst hebben.

Beoordeling door het Hof

38 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak de tegenprestatie die de dienstverrichter ontvangt of moet ontvangen voor de verrichting van een dienst, en die overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing vormt voor deze handeling, is te verstaan als de werkelijk ontvangen tegenprestatie, die een subjectieve waarde en niet een volgens objectieve maatstaven te schatten waarde vertegenwoordigt (zie arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck, C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 13, en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens dezelfde rechtspraak moet die tegenprestatie bovendien in geld kunnen worden uitgedrukt (zie arrest Fillibeck, reeds aangehaald, punt 14, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Zoals de advocaat-generaal in de punten 36 en 40 van zijn conclusie heeft benadrukt, vormt in de gelegenheden waarvoor de instructie van 1976 bestemd is, het totale bedrag dat van de klant wordt gevraagd of dat op de hem voorgelegde rekening vermeld staat, in zijn geheel de tegenprestatie voor de hem door de dienstverrichter geleverde dienst. Deze tegenprestatie, die het bedieningsgeld omvat, is per definitie in geld uitgedrukt.

40 Voorts is artikel 11, A, lid 3, de enige bepaling van de Zesde richtlijn die de mogelijkheid biedt om bedragen van de maatstaf van heffing voor de BTW uit te sluiten. Volgens deze bepaling worden onder bepaalde voorwaarden niet in de maatstaf van heffing opgenomen prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling, prijskortingen en -rabatten en door een belastingplichtige van de koper of de ontvanger als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen.

41 Vastgesteld moet worden, dat de BTW-vrijstellingsregeling die de Franse belastingdienst toestaat in het kader van de bij de instructie van 1976 bekrachtigde tegemoetkoming, en die afwijkt van de in de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn gestelde regels, onder geen van de in artikel 11, A, lid 3, van deze richtlijn bedoelde gevallen te brengen is.

42 Hieruit volgt, dat het percentage aan bedieningsgeld in de maatstaf van heffing voor de BTW van de dienstverrichters moet worden begrepen, en dat in geen geval mag worden toegestaan, dat dienstverrichters dit bedieningsgeld van de maatstaf van BTW-heffing kunnen uitsluiten.

43 De door de Franse belastingdienst gestelde voorwaarden om voor de BTW-vrijstelling in aanmerking te komen, zijn in dit verband irrelevant. Voor de toepassing van de BTW speelt het immers geen rol, of de klant weet dat er bedieningsgeld wordt gevraagd en tegen welk percentage, of de als bedieningsgeld voldane bedragen integraal worden verdeeld onder de personeelsleden die rechtstreeks met de klant in contact staan, of van die bedragen aantekening wordt gemaakt in een speciaal kasboek dat door alle rechthebbenden wordt geparafeerd, en of de werkgever de aldus door de leden van zijn personeel werkelijk ontvangen inkomsten al dan niet op de jaaropgaaf vermeldt.

44 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn verzet zich dus tegen de toepassing van de methode voor de berekening van de maatstaf van heffing zoals die door de administratieve praktijk, bekrachtigd bij de instructie van 1976, is toegestaan.

45 Ofschoon het voorgaande volstaat om het onderhavige beroep toe te wijzen, zij herinnerd aan de vaste rechtspraak volgens welke het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ook door de Commissie wordt ingeroepen, zich in het bijzonder ertegen verzet, dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, bij de BTW-heffing verschillend worden behandeld (arrest Gregg, reeds aangehaald, punt 20).

46 Op dit beginsel wordt dus inbreuk gemaakt wanneer op grond van de instructie van 1976 van ondernemers die voor dezelfde totaalprijs dezelfde prestatie bieden, uiteenlopende bedragen aan BTW kunnen worden gevorderd naargelang zij al dan niet op hun factuur aangeven dat zij bedieningsgeld ontvangen, zulks omdat de maatstaf van heffing in beide gevallen verschilt, ofschoon zowel de prestatie als de tegenprestatie nochtans precies gelijk zijn.

47 De bij de instructie van 1976 bekrachtigde administratieve tegemoetkoming doet derhalve afbreuk aan het beginsel van fiscale neutraliteit en vervalst de mededinging.

48 Ten slotte kunnen de argumenten waarmee de Franse regering deze administratieve tegemoetkoming tracht te rechtvaardigen, niet worden aanvaard.

49 Zo is de uitleg omtrent de politieke en historische context en het sociale doel van de BTW-vrijstelling voor bedieningsgeld, irrelevant voor de beoordeling van de verenigbaarheid van de betrokken tegemoetkoming met de voorschriften van de Zesde richtlijn.

50 Evenzo moet het argument worden verworpen waarmee wordt getracht de beperkte draagwijdte van de in strijd met de voorschriften van de Zesde richtlijn verleende vrijstelling aan te tonen.

51 Volgens vaste rechtspraak immers is een niet-nakomingsprocedure een objectieve procedure (arresten van 21 juni 1988, Commissie/Ierland, 415/85, Jurispr. blz. 3097, punt 9, en 21 maart 1991, Commissie/Italië, C-209/89, Jurispr. blz. I-1575, punt 6). Derhalve is de niet-nakoming van verplichtingen die krachtens het Verdrag of het afgeleide recht op de lidstaten rusten een feit, ongeacht hoe vaak en in welke omvang de gewraakte situatie zich voordoet (zie, in deze zin, arrest Commissie/Italië, reeds aangehaald, punt 19, en arrest van 17 november 1992, C-105/91,

Commissie/Griekenland, Jurispr. blz. I-5871, punt 20).

52 Mitsdien moet worden vastgesteld dat de Franse Republiek, door onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat van de maatstaf van heffing voor de BTW wordt uitgesloten de verplichte toeslag op de prijs die door sommige belastingplichtigen in rekening wordt gebracht als beloning voor de bediening (bedieningsgeld"), de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

53 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voorzover dit is gevorderd. Aangezien de Franse Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

rechtdoende, verstaat:

1) Door onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat van de maatstaf van heffing voor de BTW wordt uitgesloten de verplichte toeslag op de prijs die door sommige belastingplichtigen in rekening wordt gebracht als beloning voor de bediening (bedieningsgeld"), is de Franse Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 2, punt 1, en 11, A, lid 1, sub a, 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.

2) De Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.