CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO

van 23 november 2000 [1]

1. In het kader van dit door de Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen de Franse Republiek ingestelde beroep wegens niet-nakoming inzake de omzetting door laatstgenoemde van de Zesde richtlijn 77/388/EG van de Raad van 17 maart 1997 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn"), dient het Hof andermaal, zij het op een enigszins ongewone wijze, na te gaan of nationale administratieve praktijken in overeenstemming zijn met de uit de richtlijn voortvloeiende verplichtingen.

2. Terwijl de lidstaat aan wie de Commissie verwijt een richtlijn niet correct te hebben omgezet, tot verweer doorgaans meer of minder overtuigend stelt dat de nationale wetgever de richtlijn weliswaar niet heeft omgezet, doch dat de administratie alle nodige maatregelen heeft genomen, gewoonlijk per circulaire, om ervoor te zorgen dat de richtlijn in de praktijk in de nationale rechtsorde wordt toegepast, gaat het hier namelijk om het omgekeerde.

3. De Commissie verwijt de Franse Republiek namelijk niet het ontbreken van wetsbepalingen die de Zesde richtlijn correct omzetten, doch dat zij in haar administratieve praktijk volledig officieel schendingen gedoogt van de omzettingswet, die volledig in overeenstemming is met de Zesde richtlijn.

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

„Aan de belasting over 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"

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB L 145, blz. 1.

en artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn luidt:

„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."

5. De Commissie geeft toe dat de Franse Republiek deze bepalingen naar behoren heeft omgezet, aangezien de artikelen 266-I A en 267-I van de Code général des impôts (fiscaal wetboek) het volgende bepalen:

„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."

„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."

6. Volgens de Commissie is de Franse Republiek de krachtens voormelde artikelen van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen evenwel niet nagekomen door in een dienstinstructie van 31 december 1976 die in het *Bulletin officiel de la direction générale des impôts* is bekendgemaakt, en waarmee een oude praktijk duurzaam is bekrachtigd, bepaalde belastingplichtigen toe te staan het bedieningsgeld dat zij hun klanten in rekening brengen, van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") uit te sluiten.

7. Om precies te zijn kan volgens de door het directoraat-generaal belastingen gepubliceerde „documentation de base" waarop de belastingplichtigen mogen afgaan om de

omvang van hun fiscale verplichtingen te kennen, en waarin staat dat „naar vaste opvatting van de belastingdienst 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 uitmaakt van de prijs waarover de BTW moet worden geheven", deze prijstoeslag van de maatstaf van heffing voor de BTW worden uitgesloten wanneer tegelijkertijd aan de vier volgende voorwaarden is voldaan:

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

2) de „fooien" moeten integraal worden verdeeld onder de personeelsleden die rechtstreeks met de klanten in contact staan;

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

4) uit de jaaropgaaf van de lonen door de werkgever moet het bedrag van de beloning blijken, dat het met fooien betaalde personeel daadwerkelijk heeft ontvangen.

8. Volgens de Commissie wordt door deze tegemoetkoming via een methode van vaststelling van de maatstaf van heffing waarbij de regels van de Zesde richtlijn niet in acht worden genomen, een BTW-vrijstelling gehandhaafd, die in strijd is met het gemeenschapsrecht, aangezien een deel van het aan de klanten als tegenprestatie voor de verleende dienst gefactureerde bedrag niet wordt belast.

9. Dienaangaande, wijst de Commissie erop dat haar kritiek zich niet richt tegen de door haar als „extra fooien" en door de Franse autoriteiten als vrije fooien aangemerkte bedragen, namelijk die welke de klant spontaan en naar eigen goeddunken aan deze of gene werknemer geeft.

10. Zij geeft namelijk toe dat die bedragen anders dan bedieningsgeld, tot betaling waarvan de klanten verplicht zijn, niet in de maatstaf van heffing dienen te worden begrepen, aangezien zij kunnen worden gelijkgesteld met het kleingeld dat voorbijgangers aan een orgeldraaier op de openbare weg geven, iets waarover het Hof zich

heeft uitgesproken in een arrest van 3 maart 1994.[3] In beide gevallen gaat het namelijk om zuiver vrijwillige en toevallige betalingen waarvan het bedrag praktisch onmogelijk is vast te stellen.

11. Volgens de Commissie kan evenwel niets de uitsluiting van bedieningsgeld van de maatstaf van heffing rechtvaardigen, aangezien het bedrag ervan tevoren vaststaat, de betaling ervan verplicht is en het niet voorkomt op de limitatieve lijst van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn inzake bedragen die niet in de maatstaf van heffing zijn opgenomen.

12. Bovendien, aldus de Commissie, kan de betrokken praktijk worden bekritiseerd, omdat zij in strijd is met het beginsel van fiscale neutraliteit waarop het communautaire BTW-stelsel in zijn geheel berust, aangezien twee belastingplichtigen met dezelfde activiteit verschillend kunnen worden belast naar gelang zij op hun facturen al dan niet de voor de beloning van hun personeel bestemde bedragen afzonderlijk opgeven. Deze schending van het beginsel van fiscale neutraliteit kan de mededinging vervalsen, aangezien een verschil in belasting van onder gelijke voorwaarden uitgeoefende activiteiten noodzakelijkerwijze gevolgen heeft voor de mededingingsomstandigheden.

13. Volgens de Commissie zijn de vier voorwaarden in de bestreden dienstinstructie op grond waarvan een dienstverrichter het bedieningsgeld bij de berekening van de maatstaf van heffing kan uitsluiten, zuiver formele voorwaarden zonder enig verband met het criterium voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de BTW, namelijk de door de dienstverrichter werkelijk verkregen tegenprestatie. Deze voorwaarden leiden tot willekeur bij de vaststelling van de belastingdruk op de verschillende dienstverrichters van eenzelfde activiteitsector, hoewel tussen hen niet mag worden gedifferentieerd.

14. De Franse regering geeft in haar verweerschrift hoofdzakelijk de context van de dienstinstructie van 1976 weer.

15. De oorsprong ervan moet worden gezocht in een ministerieel besluit van 1923, krachtens hetwelk de omzetbelasting, die in het Franse belastingstelsel historisch aan de BTW voorafging, niet wordt toegepast op de door hoteliers en restaurateurs en in ruimere zin de handelsondernemingen als verplichte fooien ontvangen bedragen, wanneer de aldus ontvangen bedragen daadwerkelijk integraal aan het personeel worden uitgekeerd.

16. Vervolgens is in een circulaire van 1928 deze tegemoetkoming met het oog op

3 — Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743).

fiscale controle afhankelijk gesteld van het houden van een speciaal kasboek waarin de inning en de herverdeling van deze bedragen zijn na te gaan.

17. Volgens de Franse regering is deze administratieve tegemoetkoming duurzaam gemaakt in een wet van 1933 betreffende de beloning van het personeel. Deze wet bevatte het beginsel dat de fooien die als beloning voor de dienst in de vorm van een aan de rekeningen toegevoegd verplicht percentage of anderszins worden ontvangen, alsook alle door de klanten voor de dienst aan de werkgever vrijwillig gegeven of door hem ingezamelde bedragen volledig moesten worden uitgekeerd aan het personeel dat met de klanten in contact staat en waaraan zij ze gewoonlijk geven.

18. Deze wet bood in een tijd dat er geen minimumloon bestond, een garantie voor het personeel dat hoofdzakelijk met fooien werd beloond.

19. De Franse regering, benadrukt het feit dat thans alleen ondernemingen die personeel in dienst hebben, dat in rechtstreeks contact met de klanten staat en wordt beloond met het bedieningsgeld dat in de door de klant betaalde prijs is begrepen, dat wil zeggen hoofdzakelijk restaurants en kapsalons, voor deze tegemoetkoming in aanmerking komen, en dat zij zich heeft verzet tegen de uitbreiding ervan tot de sector van de zelfbedieningsrestaurants en die van de snelle restaurants.

20. Zij wijst er ook op dat de op fooien toepasselijke BTW-regels variëren naar gelang de verschillende methodes van inning van het bedieningsgeld, dat wil zeggen wanneer de prijzen „inclusief bediening" of „exclusief bediening" worden aangegeven, doch dat de gevallen waarin sprake is van „exclusief bediening" marginaal zijn geworden omdat de ondernemingen die maaltijden, levensmiddelen of dranken voor consumptie ter plaatse serveren, sinds een besluit van 1987 hun prijzen „inclusief bediening" moeten aangeven.

21. Tegen de kritiek van de Commissie dat de tegemoetkoming in de dienstinstructie van 1976 de mededinging beperkt en de daarin gestelde voorwaarden willekeurig zijn, brengt de Franse regering in, dat het slechts om een tegemoetkoming gaat die de ondernemingen vrij al dan niet kunnen toepassen, waarbij artikel 266-I A van de Code général des impôts de regel blijft. De Franse regering voegt daaraan toe dat de ondernemingen die daarvoor niet in aanmerking kunnen komen, hun activiteit niet onder dezelfde voorwaarden uitoefenen als zij die daarvoor wel in aanmerking kunnen komen, en dat de voorwaarden die de betaling van de ontvangen bedragen aan de werknemers garanderen en de verleende vrijstelling strikt regelen, niet als willekeurig kunnen worden aangemerkt.

22. In repliek stelt de Commissie alleen dat de verklaring van de Franse regering over de ontstaansgeschiedenis van de omstreden tegemoetkoming irrelevant zijn om de verenigbaarheid ervan met de communautaire BTW-regeling te toetsen.

23. Zij merkt ook op dat de vrijstelling van de omzetbelasting voor de fooien aan het personeel ten tijde van de invoering ervan weliswaar een rechtvaardiging kon vinden in de wil om de ondernemingen niet te benadelen, die het bedieningsgeld niet aan het goeddunken van de klanten overlieten, maar het op eigen gezag in rekening brachten om het aan hun personeel uit te keren waarvoor het veelal de enige vorm van betaling was, doch dat geldt niet meer nu het minimumloon bestaat, en de door de werkgever als bedieningsgeld ontvangen bedragen verplicht aan de werknemers moeten worden uitbetaald.

24. Gelet op deze discrepantie tussen de op een bepaald ogenblik misschien mogelijke rechtvaardiging van de vrijstelling en de huidige juridische context kunnen de in de dienstinstructie van 1976 gestelde vier voorwaarden volgens de Commissie als willekeurig worden beschouwd.

25. Even onhoudbaar lijkt haar overigens het argument dat bij de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de vrijstelling in het kader van het communautaire BTW-stelsel rekening moet worden gehouden met de beperkte omvang ervan.

26. In dupliek verbetert de Franse regering een aantal vergissingen die de Commissie haars inziens in repliek heeft gemaakt. Zo klopt het niet dat de oorsprong van de tegemoetkoming moet worden gezocht in de wil om de ondernemingen die de fooien integraal aan hun personeel uitkeren, niet te benadelen.

27. Doel was de werknemers te beschermen en die bescherming blijft actueel omdat de beloning van werknemers die in rechtstreeks contact met de klanten staan, in de sector van de restaurants en kapsalons ondanks de invoering van het minimumloon thans nog steeds gedeeltelijk door de fooien wordt gegarandeerd. Bij afschaffing van de tegemoetkoming dreigt de praktijk van de facultatieve fooi zich te ontwikkelen, waardoor werknemers die in rechtstreeks contact met de klanten staan, zouden worden benadeeld, met name in de sectoren waarin het aangeven van de prijs „inclusief bediening" niet verplicht is.

28. Evenmin kan worden gesteld, zoals de Commissie in repliek doet, dat het aangeven van de prijs „inclusief bediening" regel is geworden.

29. Voor bijvoorbeeld kappers bestaat een dergelijke verplichting niet. Daarom blijft het onderscheid tussen ondernemingen met prijzen „inclusief bediening" en met prijzen „exclusief bediening" onverminderd van belang.

30. Ten slotte wijst de Franse regering andermaal op de beperkte omvang van de bekritiseerde afwijkende praktijk. Deze

omvang is het gevolg van de strikte voorwaarden waaraan een dienstverrichter moet voldoen om voor de afwijking in aanmerking te komen, en wordt bevestigd door de het resultaat van een onderzoek van het ministerie van Economie, Financiën en Industrie, waaruit blijkt dat deze afwijking in de restaurantsector slechts door enkele ondernemingen, hoofdzakelijk café-restaurants met veel werknemers wordt toegepast.

Beoordeling

31. Om te beginnen stel ik vast dat de discussie in de schriftelijke procedure veel weg had van een dovemansgesprek.

32. Op geen enkel moment poogt de Franse regering aan te tonen dat deze praktijk een rechtvaardiging in een bepaling van de Zesde richtlijn kan vinden. Zij stelt alleen dat het gaat om een oude, doch strikt geregelde praktijk die, gelet op de noodzaak werknemers van bepaalde categorieën ondernemingen een voldoende inkomensniveau te garanderen, een hele reeds voordelen biedt.

33. Vervolgens beklemtoont de Franse regering dat de mogelijke uitsluiting van fooien van de maatstaf van heffing voor de BTW geen regel vormt die artikel 266-I A van de Code général des impôts wijzigt, doch een gewone administratieve tegemoetkoming die de ondernemingen naar believen al dan niet kunnen toepassen.

34. Ten slotte zou de zeer beperkte omvang van de verleende BTW-vrijstelling volgens de Franse regering de toepassing van het de-minimisbeginsel moeten meebrengen.

35. Dienaangaande herinner ik er in de eerste plaats aan dat de maatstaf van heffing voor de BTW volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn voor de goederenleveringen en diensten bestaat uit „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, [...]". Bovendien wordt volgens de in het arrest van 16 oktober 1997[4] gememoreerde vaste rechtspraak de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten gevormd door de daarvoor daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

36. Het totaalbedrag op de factuur aan de klant vormt uiteraard en in zijn geheel de tegenprestatie van de door de restaurateur verleende dienst.

4 — Fillibeck (C-258/95, Jurispr. blz. I-5577, punt 13).

37. Anders dan het geval was in bepaalde zaken waarover het Hof uitspraak heeft gedaan, kan deze tegenprestatie zonder probleem exact worden vastgesteld, aangezien zij per definitie in geld wordt uitgedrukt.

38. Voorts maakt het totaal niets uit of de factuur is opgesplitst naar de verschillende onderdelen die de verrichte dienst in zijn geheel vormen.

39. In Frankrijk is het thans verboden het couvert afzonderlijk te factureren, doch in andere lidstaten staat het systematisch afzonderlijk op de facturen van de restaurants. Is het denkbaar dat in deze lidstaten het voor het couvert gefactureerde bedrag wordt uitgesloten van de maatstaf van heffing voor de dienst van de restaurateur?

40. De klant van een restaurant koopt een volledige dienst, waartoe zowel de gerechten die hij eet als het gebruik van een tafel plus het noodzakelijke eetgerei en de bediening aan tafel behoren, en het bedrag dat hij betaalt, is de volledige tegenprestatie voor het geheel. Wie een door een traiteur bereide schotel koopt, koopt een waar; wie in een restaurant eet, koopt een dienst die de levering van een waar omvat, doch tevens een hele reeks andere onlosmakelijke onderdelen.

41. Zou worden aangenomen dat het gedeelte „bedieningsgeld" op een restaurantrekening, gelet op de definitie van de maatstaf van heffing in de Zesde richtlijn, niet aan BTW dient te worden onderworpen, dan zou er ook niets op tegen zijn dat een garagehouder die, zoals gebruikelijk, bij de inning van het bedrag van een factuur voor een reparatie van een voertuig de reserveonderdelen en de arbeidskosten afzonderlijk factureert, het recht opeist geen BTW te betalen over alle gefactureerde arbeidskosten of althans over een door hem gespecificeerd gedeelte daarvan dat overeenkomt met het werk van zijn werknemer die de klant heeft ontvangen om te vragen wat er moet worden gedaan en hem na reparatie zijn voertuig heeft teruggegeven.

42. Er zijn voorbeelden bij de vleet die ik niet hoef aan te halen, want overduidelijk is dat krachtens de tekst van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn alles wat door de dienstverrichter aan de klant wordt gefactureerd, als de exacte tegenprestatie van de aan hem verleende dienst moet worden beschouwd.

43. Zoals gezegd, voert de Commissie ook argumenten aan ten bewijze dat de praktijk van de Franse belastingdienst het beginsel

van fiscale neutraliteit schendt en de mededinging vervalst.

44. Ik ben het eens met de Commissie dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat volgens het arrest van 7 september 1999 [5] „zich er meer in het bijzonder [...] tegen [verzet], dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing", door de betwiste praktijk is geschonden.

45. Van twee restaurateurs die exact dezelfde dienst tegen dezelfde totaalprijs aanbieden, doch waarvan de een het bedieningsgeld op zijn factuur vermeldt terwijl de ander dat niet doet, maar een daarmee overeenkomstig bedrag in de gefactureerde prijs opneemt, zullen immers krachtens de dienstinstructie van 1976 verschillende BTW-bedragen kunnen worden gevorderd, omdat de maatstaf van heffing voor de berekening van het verschuldigde belastingbedrag voor de een anders zal zijn dan voor de ander, terwijl de dienst en de tegenprestatie volledig identiek zijn.

46. Door het verschil in belastingdruk verschilt het winstniveau van de verrichting, zodat het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geschonden en de mededinging wordt vervalst.

5 — Gregg (C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 20).

47. Ik zal nu de relevantie van de verweermiddelen van de Franse regering bespreken. Zij wijst erop dat niet kan worden gesteld dat een onderneming die aan de vier voorwaarden van de dienstinstructie van 1976 voldoet, zijn activiteit onder dezelfde voorwaarden uitoefent als die welke gelden voor een onderneming die niet aan deze voorwaarden voldoet, en die daarom het bedieningsgeld niet van zijn maatstaf van heffing mag aftrekken.

48. Daarom verzet zij zich ertegen dat de Commissie in haar verzoekschrift deze voorwaarden als willekeurig aanmerkt. De Franse autoriteiten konden inderdaad aanstoot aan dit woord nemen en, zoals de Commissie in repliek overigens toegeeft, zou „irrelevant" beter zijn geweest. Primair legt de Commissie in haar kritiek er evenwel terecht de nadruk op dat het voor de vraag of de als bedieningsgeld ontvangen bedragen al dan niet in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen, totaal niets uitmaakt aan wie deze bedragen uiteindelijk ten goede komen en op welke wijze.

49. Beslissend is welke bedragen, waarden, goederen of diensten de dienstverrichter voor de door hem geleverde dienst als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen. Aan wie deze bedragen ten goede komen is volstrekt irrelevant. De maatstaf van heffing bestaat niet uit de winst van de dienstverrichter doch, zoals bekend, uit zijn omzet. Daarom is de daadwerkelijke be-

stemming van de als bedieningsgeld gefactureerde bedragen volstrekt irrelevant voor de vaststelling van de maatstaf van heffing, behalve uiteraard andersluidende bepaling van de Zesde richtlijn. In de onderhavige zaak heeft niemand een dergelijke bepaling genoemd.

50. De wijze waarop de dienstverrichter het personeel beloont dat hij inschakelt om de door hem verrichte en gefactureerde dienst aan te bieden, maakt totaal niets uit voor de vaststelling van de maatstaf van heffing. Deze moet volgens het Hof overeenkomen met de door de dienstverrichter van de klant verkregen subjectieve waarde van de tegenprestatie. De vaststelling daarvan wordt geenszins beïnvloed door de kostprijs van de dienst voor de dienstverrichter en nog minder door de structuur van deze kostprijs.

51. Waarom de hier besproken Franse praktijk geenszins verenigbaar kan zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop de communautaire BTW-regeling berust, valt beter te begrijpen aan de hand van een heel concreet voorbeeld, nogmaals in de restaurantsector.

52. Neem een restaurateur die één enkele werknemer in dienst heeft. Indien de baas zelf aan tafel bedient, terwijl de werknemer kookt, is in het kader van de dienstinstructie van 1976 geen enkele aftrek mogelijk. De restaurateur zal zijn facturen weliswaar kunnen detailleren en daarop bedieningsgeld aangeven, doch hij zal het niet van zijn maatstaf van heffing kunnen aftrekken, want wanneer hij de als bedieningsgeld gefactureerde bedragen uiteindelijk aan zichzelf toekent, komen zij niet aan het personeel ten goede. Wanneer hij het bedieningsgeld daarentegen aan zijn werknemer geeft, zal hij het nog steeds niet kunnen aftrekken, aangezien de begunstigde niet in rechtstreeks contact met de klanten staat.

53. Omgekeerd, wanneer de baas zelf kookt en de werknemer de klanten bedient, zullen de als bedieningsgeld gefactureerde bedragen van de maatstaf van heffing kunnen worden afgetrokken, voorzover uiteraard is voldaan aan de vier voorwaarden.

54. Het standpunt van de Franse regering leidt ertoe dat de interne organisatie van de onderneming gevolgen kan hebben voor het verschuldigde BTW-bedrag, hetgeen het communautaire BTW-stelsel en het daaraan ten grondslag liggende beginsel van fiscale neutraliteit juist beogen te voorkomen.

55. Als anekdote in verband met de voorwaarden die volgens de regering spreken voor de aanvaardbaarheid van haar praktijk, merk ik ten slotte op dat de Franse regering in bijlage 1 bij haar verweerschrift met het opschrift „BTW-regels van toepassing op fooien naar gelang van de verschillende methodes van inning van het bedieningsgeld" erop wijst dat een bijzondere regeling geldt, wanneer op de factuur aan de klant „exclusief bediening" staat. In dat

geval hangt het bedieningsgeld af van het goeddunken van de klant, die in feite geen fooi hoeft te geven. Voorzover de klant iets geeft, krijgen de werknemers dit bedieningsgeld rechtstreeks in handen. Het kan dan onder de werknemers worden verdeeld uit een fooienpot waarin de fooien worden ingezameld door een vertegenwoordiger van het personeel die deze vervolgens onder de verschillende gerechtigden verdeeld, of het wordt niet verdeeld omdat elke werknemer de door hem ontvangen fooien meteen in eigen zak steekt. In beide gevallen neemt de belastingdienst volgens de Franse regering, stelselmatig een „geschatte opbrengst" in de maatstaf van heffing op die overeenkomt met het door de werknemers ontvangen bedieningsgeld.

56. Mijns inziens ondermijnt dat het standpunt van de Franse regering, dat precies berust op het feit dat een dienstverrichter het bedieningsgeld, doordat hij het niet behoudt, doch volledig aan zijn personeel uitkeert, in sommige gevallen buiten de maatstaf van heffing voor de berekening van de door hem verschuldigde BTW kan laten. Bovendien is deze regeling paradoxaal, want veeleer was te verwachten dat de Franse regering zich baseert op het toevallige karakter van de door de werknemers in deze omstandigheden ontvangen bedragen en ze onder verwijzing naar het arrest Tolsma (reeds aangehaald) eenvoudig van de maatstaf van heffing uitsluit. Gelukkig behoef ik het raadsel als gevolg van de overlegging van deze bijlage niet op te lossen.

57. Voor het overige stelt de Franse regering alleen dat de in de dienstinstructie van 1976 bekrachtigde praktijk bij de invoering ervan volstrekt gerechtvaardigd was. Haars inziens bood zij namelijk een garantie aan het personeel in bepaalde sectoren, dat volledig of althans grotendeels met fooien werd beloond en minder zou hebben ontvangen, wanneer de werkgever het bedieningsgeld pas had verdeeld na aftrek van de heffing in de omzetbelasting die daarover had moeten worden betaald, omdat het bij de totale opbrengst van de onderneming was geboekt.

58. De bescherming van het personeel was en blijft in bepaalde activiteitsectoren van wezenlijk belang en de Commissie heeft zich ernstig vergist door in repliek te stellen dat het in feite ging om de mededingingspositie van de ondernemingen die het ontvangen bedieningsgeld volledig herverdelen.

59. Ik geef graag toe dat de Franse regering beter dan de Commissie in staat is de doelstellingen van de Franse wetgever vóór de Tweede Wereldoorlog toe te lichten. Dat is evenwel niet het probleem. In 1923 stond het de Franse autoriteiten vrij alle vrijstellingen te voorzien, die zij voor de omzetbelasting in het kader van het Franse belastingstelsel wenselijk achtten, zoals het hun nu nog steeds volledig vrij staat maatregelen ter bescherming van bepaalde cate-

gorieën werknemers zonder vaste beloning te nemen.

60. Thans is de vraag of het doel de middelen heiligt, dat willen zeggen of een lidstaat de Zesde richtlijn kan negeren, omdat hij daarvoor een goede reden heeft. Die vraag kan slechts ontkennend worden beantwoord. Anders zouden het primaat en de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht niet meer zijn gewaarborgd.

61. De Franse Republiek is volledig gerechtigd de praktijk van het bedieningsgeld duurzaam te bekrachtigen en bepaalde werknemers een gedeelte van de omzet van hun werkgever te garanderen door de volledige uitkering van het ontvangen bedieningsgeld aan het personeel verplicht te stellen, voorzover en alleen voorzover de betrokken ondernemingen daarbij geen door de Zesde richtlijn verboden vermindering van de BTW wordt verleend.

62. Die richtlijn staat geenszins in de weg aan een beleid van sociale bescherming. Zij verbiedt alleen daartoe bepaalde middelen aan te wenden. Het gaat daarbij weliswaar om dwang, doch die is inherent aan het bestaan van een communautair BTW-stelsel, dat zoals de Commissie in haar aanmaningsbrief zeer terecht stelde, ook dient ter ondersteuning van het mechanisme van de eigen middelen van de Europese Unie.

63. Er is nog een ander punt van verschil tussen de analyse van de Commissie en de Franse regering. Dat betreft de mogelijke gevolgen van de ontwikkeling van de Franse regeling inzake prijsvoorlichting aan consumenten voor de door de Commissie bekritiseerde praktijk.

64. Volgens de Commissie wordt in een circulaire van 1988 inzake de bekendmaking van de prijs „inclusief bediening" erkend dat het bedieningsgeld integrerend deel uitmaakt van de door de dienstontvanger betaalde prijs, terwijl de verplichting de prijzen „inclusief bediening" bekend te maken volgens de Franse regering helemaal niet zo algemeen is als de Commissie stelt. Maar ook hier lijkt de controverse mij irrelevant.

65. Het bezwaar van de Commissie is dat de dienstinstructie van 1976 voorziet in een met de Zesde richtlijn onverenigbare methode voor de berekening van de maatstaf van heffing, die — hetgeen de Franse regering niet betwist — inderdaad door een bepaald aantal dienstverrichters wordt toegepast.

66. Of deze dienstverrichters talrijk zijn of niet, is van weinig belang voor de vraag of er al dan niet sprake is van niet-nakoming. Even irrelevant is of de Franse autoriteiten, daar zij nauwgezet op de inachtneming van

de vier voorwaarden in de dienstinstructie van 1976 toezien, slagen in beperking van het aantal ondernemingen die kunnen profiteren van de bres die zij zelf in het stelsel van berekening en inning van de BTW hebben geslagen.

67. Het communautaire BTW-stelsel voorziet namelijk weliswaar in een aantal vrijstellingen, doch kent niet het de-minimis-beginsel op grond waarvan andere vrijstellingen in het leven kunnen worden geroepen hetgeen de Franse Republiek heeft willen doen. Mijns inziens is er dus kennelijk sprake van niet-nakoming.

Conclusie

68. Mitsdien geef ik het Hof in overweging te verklaren dat:

— de Franse Republiek, door onder bepaalde voorwaarden toe te staan dat van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde het „bedieningsgeld" wordt uitgesloten, dat door sommige belastingplichtigen in rekening wordt gebracht, 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;

— de Franse Republiek wordt verwezen in de kosten.