

Conclusions

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

L. A. GEELHOED

van 10 april 2003 (1)

Zaak C-169/02

Dansk Postordreforening

tegen

Skatteministeriet

[verzoek van de Østre Landsret (Denemarken) om een prejudiciële beslissing]

„BTW-Uitzonderingen – Diensten verricht door openbare postdiensten”

I ? Inleiding

1. In deze zaak heeft de Deense Østre Landsret twee vragen gesteld over 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 (hierna: Zesde richtlijn). (2)

2. Meer in het bijzonder hebben deze vragen betrekking op het bepaalde in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn dat voorziet in vrijstelling van BTW-heffing ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang. Onder meer worden vrijgesteld de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen. De Østre Landsret wil weten of de Zesde richtlijn eraan in de weg staat dat een lidstaat BTW heft over de verzending van brieven en pakketten onder rembours aan particulieren door de openbare postdiensten.

3. Een belangrijk element in deze zaak is dat bij richtlijn 97/67/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 1997 betreffende gemeenschappelijke regels voor de ontwikkeling van de interne markt voor postdiensten in de Gemeenschap en de verbetering van de kwaliteit van de dienst (hierna: postrichtlijn) (3) , regels zijn gesteld omtrent de universele dienstverlening in de postsector, alsmede omtrent de afbakening van diensten die voorbehouden kunnen worden aan bepaalde ondernemingen of diensten. Het is nu de vraag welke betekenis het bepaalde in deze richtlijn heeft voor de uitlegging van artikel 13, A, van de Zesde richtlijn.

II ? Juridisch kader

A ? Europees recht

4. Artikel 13, A, van de richtlijn bepaalt, voorzover van belang, onder de titel van Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang als volgt:

1. Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen: a) de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten [...]

5. Artikel 3 van richtlijn 97/67/EG heeft de volgende inhoud:

1. De lidstaten zorgen ervoor dat de gebruikers het recht genieten op een universele dienst welke inhoudt dat op alle punten van het grondgebied permanent postdiensten van een bepaalde kwaliteit worden aangeboden tegen prijzen die voor alle gebruikers betaalbaar zijn.

2. Te dien einde zien de lidstaten erop toe dat de dichtheid van de dienstverleningspunten en de toegangspunten voldoet aan de behoeften van de gebruikers.

3. Zij zien erop toe dat de leveranciers van de universele dienst, behoudens door de nationale regelgevende instanties te beoordelen uitzonderlijke omstandigheden of geografische situaties, alle werkdagen (minimaal vijf dagen per week) ten minste het volgende waarborgen:

? één ophaling;

? een bestelling aan huis bij elke natuurlijke of rechtspersoon, of, bij wijze van afwijking, onder door de nationale regelgevende instantie te beoordelen voorwaarden in passende installaties. Elke uitzondering of afwijking die door een nationale regelgevende instantie overeenkomstig dit lid wordt toegestaan, moet worden meegedeeld aan de Commissie en alle nationale regelgevende instanties.

4. Elke lidstaat treft de maatregelen die nodig zijn om ervoor te zorgen dat de universele dienst ten minste de volgende prestaties omvat:

? het ophalen, het sorteren, het vervoeren en de distributie van postzendingen tot 2 kg;

? het ophalen, het sorteren, het vervoeren en de distributie van postpakketten tot 10 kg;

? de diensten in verband met aangetekende zendingen en zendingen met aangegeven waarde.

[...]

De in dit artikel omschreven universele dienst omvat zowel nationale als grensoverschrijdende diensten.

6. In artikel 7 is vastgelegd:

1. Voorzover nodig voor de handhaving van de universele dienst zijn de diensten die door elke lidstaat aan de leverancier(s) van de universele dienst kunnen worden voorbehouden, het ophalen, het sorteren, het vervoer, en het bestellen van binnenlandse brievenpost, al dan niet per spoedbestelling besteld, met een prijs van minder dan vijfmaal het openbare tarief van brievenpost van de laagste gewichtsklasse van de snelste standaardcategorie, indien deze bestaat, en een gewicht van minder dan 350 g. [...]

2. Voorzover nodig voor de handhaving van de universele dienst, kunnen grensoverschrijdende post en direct mail voorbehouden blijven binnen de in lid 1 genoemde prijs- en gewichtsklassen.

7. Artikel 9 stelt:

1. Voor niet-voorbehouden diensten die buiten het toepassingsgebied van de universele dienst als omschreven in artikel 3 vallen, kunnen de lidstaten algemene machtigingen instellen, voorzover dit noodzakelijk is om de naleving van de essentiële eisen te waarborgen.

2. Voor niet-voorbehouden diensten die binnen het toepassingsgebied van de universele dienst als omschreven in artikel 3 vallen, kunnen de lidstaten machtigingsprocedures instellen, met inbegrip van individuele vergunningen, voorzover dit noodzakelijk is om de naleving van de essentiële eisen te waarborgen en de universele dienst te vrijwaren.

B ? Nationaal recht

8. Hoofdstuk 2 van de Deense Wet op de postdiensten (4) stelt regels over de bezorgplicht en het monopolie. Artikel 2 van de wet bepaalt: De staat is verplicht de postbezorging voor het gehele land te verzekeren van de volgende zendingen:

? Geadresseerde brieven, [...]

? Andere geadresseerde zendingen met een uniforme, gedrukte inhoud die niet zijn verpakt, bijvoorbeeld catalogi en brochures.

? Dag-, week- en maandbladen en tijdschriften.

? Geadresseerde pakketten.

? Braillezendingen.

9. Artikel 3 van deze wet stelt:

1. De staat heeft het monopolie op de postbezorging van binnenlandse geadresseerde brieven,

waaronder wordt verstaan:

? Geadresseerde zendingen ongeacht de inhoud, wanneer deze in een envelop of dergelijke verpakking zijn verpakt.

? Geadresseerde schriftelijke mededelingen, waaronder briefkaarten, met een individuele inhoud.

2. Het monopolie omvat echter niet de postbestelling van geadresseerde catalogi, brochures, bladen en andere zendingen met een uniforme, gedrukte inhoud, die in een doorzichtige verpakking zijn verpakt.

3. De staat heeft tevens het monopolie voor de postbestelling binnen Denemarken van geadresseerde brieven die door afzenders in Denemarken worden verzonden naar het buitenland en uit het buitenland naar geadresseerden in Denemarken.

4. De minister van Verkeer kan regels stellen voor de beperking of intrekking van het monopolie voor de postbestelling in Denemarken van geadresseerde brieven die door afzenders in Denemarken worden verzonden naar het buitenland.

5. Het monopolie voor de postbestelling van geadresseerde brieven omvat de ophaling, het transport en de bezorging ervan.

6. De minister stelt regels voor de gewichts- en prijsgrenzen en fysieke vereisten van de in lid 1 en lid 3 genoemde zendingen.

7. Koerierspost valt niet onder het monopolie.

10. Het monopolie en de bezorgplicht van de staat zijn bij de vergunning tot bedrijfsuitoefening ingevolge hoofdstuk 2 van de wet aan Post Danmark opgedragen.

11. Deze zaak heeft betrekking op verzendingen onder rembours. Hieronder wordt blijkens de verwijzingsbeschikking verstaan de verzending waarbij de postdiensten naast de bezorging zelf voor de afzender, als voorwaarde voor de afgifte van de brief of het pakket aan de ontvanger, een vergoeding voor de afzender verlangt voor de inhoud van de brief of het pakket, en ervoor zorgt dat deze vergoeding aan de afzender wordt uitbetaald.

12. Bij tussenbeschikking van 1 juni 2001 in deze zaak heeft het Østre Landsret vastgesteld dat de verzending van brieven en pakketten onder rembours ingevolge de Deense Wet op de postdiensten moet worden beschouwd als één dienst. Tevens heeft het vastgesteld dat Post Danmark niet de plicht had dergelijke brieven en pakketten te bezorgen. Bij die beschikking werd tevens vastgesteld dat op grond van de Deense postwet Post Danmark niet het monopolie bezat op de bezorging van brieven en pakketten onder rembours, aangezien het monopolie moest worden geacht beperkt te zijn tot diensten waarvoor de bezorgplicht gold.

13. Dit brengt mij bij de Deense BTW-wetgeving betreffende door de postdiensten verrichte diensten. Bij wet nr. 442 van 10 juni 1997 tot wijziging van onder meer de BTW-wetgeving werd artikel 13, lid 1, aanhef en punt 13, van de Deense BTW-wet als volgt geformuleerd: Van heffing vrijgesteld zijn de volgende waren en diensten: [...] De ophaling en bezorging door Post Danmark van geadresseerde brieven, geadresseerde pakketten en geadresseerde dag-, week- en maandbladen en tijdschriften. De vrijstelling omvat bovendien de bezorging door Post Danmark van geadresseerde brieven en pakketten die aangetekend of met aangegeven waarde worden verzonden.

14. In de toelichting bij het voorstel van wet tot wijziging van onder meer de BTW-wetgeving staat het volgende over zendingen onder rembours: Krachtens administratief doorgevoerde wijzigingen ingevolge de postwet worden dergelijke zendingen per 1 juli 1996 behandeld als één dienst, die niet onder de bezorgplicht valt. De tekst van de BTW-wetgeving biedt echter onvoldoende grond voor heffing van BTW over elke verzending van brieven en pakketten onder rembours. Met de gewijzigde formulering zal deze verzending volledig met BTW belastbaar zijn en wordt tegelijk volledige parallelle bereikt tussen de BTW-vrijstelling en de bezorgplicht van Post Danmark op grond van wet nr. 89 van 8 februari 1995 inzake de postdiensten.

15. Op basis hiervan wordt vanaf 1 juli 1996 over de gehele waarde van de dienst bestaande in de verzending door Post Danmark van brieven en pakketten onder rembours BTW geheven, terwijl de verzending van overeenkomstige brieven en pakketten niet onder rembours, van BTW is vrijgesteld.

16. Met ingang van 1 januari 2002 is de verzending van pakketten tussen commerciële ondernemingen ? als een bijzondere dienst ? van de bezorgplicht uitgezonderd. Als consequentie daarvan is besloten deze dienst aan te merken als belastbaar met BTW.

III ? Feitelijk en procedureel kader

17. In Denemarken zijn de openbare postdiensten georganiseerd als een zelfstandig openbaar bedrijf onder de naam Post Danmark. Post Danmark biedt onder meer remboursverzending aan van brieven en pakketten. Post Danmark heeft circa 1 100 openbare postkantoren, verspreid over het gehele land, deels in eigen beheer, deels in gezamenlijk beheer met plaatselijke ondernemers (postagentschappen in winkels e.d.). Een aanzienlijk deel van de rembourszendingen aan particulieren wordt in de praktijk afgehaald op het postkantoor, omdat de ontvanger niet thuis is wanneer de zending wordt bezorgd.

18. Hoewel Post Danmark de pakketdiensten en de behandeling van zware brieven (boven 250 gram) uitvoert in concurrentie met andere postondernemingen, is Post Danmark in feite jarenlang de enige aanbieder op grote schaal van zendingen onder rembours aan particuliere huishoudens geweest en is dat nog steeds.

19. Post Danmark levert in het segment pakketzendingen aan particulieren een product, Privatpakke genaamd, dat wil zeggen pakketten die op grond van een commerciële overeenkomst tussen Post Danmark en commerciële ondernemingen, waaronder leden van Dansk Postordreforening, worden aangeboden voor verzending aan particuliere ontvangers. Post Danmark levert verder het product Postpakke, een benaming voor gewone pakketten die op het postkantoor worden aangeboden en typisch particuliere zendingen zijn.

20. Post Danmark heeft volgens de Deense wetgeving een bezorgplicht wanneer een brief, een Privatpakke of een Postpakke niet onder rembours wordt verzonden. Deze zendingen zijn bovendien van BTW vrijgesteld. Wordt een brief, een Privatpakke of een Postpakke daarentegen onder rembours verzonden, dan bestaat er geen bezorgplicht en wordt over de gehele dienst BTW geheven.

21. De verzoeker in het hoofdgeding is blijkens de verwijzingsbeschikking een vereniging waarvan een groot aantal postorderbedrijven in Denemarken lid is. De vereniging heeft onder meer tot doel de behartiging van de belangen van de leden ten opzichte van Post Danmark, Tele Danmark, andere gemeenschappelijke samenwerkingspartners, overheidsinstanties, organisaties en het publiek. De leden van de vereniging maken onder meer gebruik van remboursverzending bij de verzending van bestelde artikelen aan particuliere consumenten.

22. Het hoofdgeding is op 3 mei 1999 aanhangig gemaakt en betreft de vraag of, en zo ja, in hoeverre artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn eraan in de weg staat dat een lidstaat BTW heft over de verzending van brieven en pakketten onder rembours aan particulieren door de openbare postdiensten.

23. Vervolgens heeft de Østre Landsret bij beschikking van 1 mei 2002, ingekomen ter griffie van het Hof van Justitie op 6 mei 2002, verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1) Moet artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde BTW-richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad) aldus worden uitgelegd dat:

i) een lidstaat het recht heeft BTW te heffen over de verzending door de openbare postdiensten van brieven en pakketten onder rembours aan particulieren, wanneer de lidstaat voor deze verzending het monopolie en de bezorgplicht ingevolge de nationale postwetgeving van de lidstaat heeft opgeheven, of

ii) is een lidstaat verplicht voor dergelijke verzendingen de heffing van BTW na te laten?

2) Indien hetzij vraag 1 i) hetzij vraag 1 ii) ondubbelzinnig bevestigend kan worden beantwoord, volgens welke criteria moet dan worden beslist in hoeverre een lidstaat onder de in vraag 1 i) beschreven omstandigheden het recht heeft om BTW te heffen over de verzending van brieven en pakketten onder rembours aan particulieren, dan wel de verplichting om de heffing van BTW over dergelijke verzendingen na te laten?

24. In deze zaak zijn bij het Hof schriftelijke opmerkingen ingebracht door de verzoeker en de

verweerder in het hoofdgeding en door de Commissie en de Italiaanse regering. Er heeft geen mondelinge behandeling plaatsgevonden.

IV ? Het relevante gemeenschapsrecht nader bezien

A ? Inhoud van de Zesde richtlijn en in het bijzonder artikel 13, A, lid 1, sub a

25. Hoofddregel van de Zesde richtlijn is, dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (artikel 2). Hoofdstuk X, waarvan artikel 13 deel uitmaakt, voorziet voornamelijk in BTW-vrijstellingen voor bepaalde categorieën handelingen. Een vrijstelling die in de Zesde richtlijn is voorzien, vormt een afwijking van de hoofdregel van artikel 2 van de Zesde richtlijn. Een dergelijke afwijking kan enkel in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht indien zij overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn uitdrukkelijk is toegestaan.

26. Artikel 13, A, lid 1, sub a, geeft een BTW-vrijstelling voor de door openbare postdiensten verrichte diensten en daarmee gepaard gaande leveringen van goederen, met uitzondering van personenvervoer en telecommunicatiediensten. Het artikel is zeer ruim geformuleerd en de richtlijn geeft geen invulling aan het begrip openbare postdiensten, noch aan het begrip verrichte diensten in de zin van dit artikel.

27. Het Hof moet dan ook bepalen welke verrichte diensten van de openbare postdiensten onder de BTW-vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub a, vallen. Uit de veelheid aan jurisprudentie over de Zesde richtlijn en in het bijzonder artikel 13, A, blijkt al, ondanks het gedetailleerde karakter van de richtlijn, dat de reikwijdte van de uitzonderingen niet voor zichzelf spreekt. De jurisprudentie van het Hof geeft een leidraad aan de hand waarvan de inhoud en strekking van de begrippen in artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaald kunnen worden.

28. Eerst maak ik een opmerking vooraf: De vrijstellingen ex artikel 13 van de Zesde richtlijn gelden voor economische activiteiten die op bepaalde doelstellingen zijn gericht. De omschrijving van deze activiteiten geschiedt echter niet steeds aan de hand van zuiver materiële of functionele begrippen. In de meeste bepalingen ? waaronder de uitzondering sub a ? wordt ook aangegeven wie de vrijgestelde handelingen mogen verrichten.

29. De bewoordingen die worden gebruikt om de in artikel 13 bedoelde vrijstellingen aan te duiden moeten strikt worden uitgelegd. In de jurisprudentie worden hiervoor vier redenen aangegeven. Ten eerste stelt artikel 13 niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van BTW, maar enkel die welke daarin zijn opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven. (5) Ten tweede, een restrictieve uitleg is noodzakelijk omdat het gaat om een uitzondering op de hoofdregel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. (6) Ten derde, de bepalingen moeten beperkt worden uitgelegd om gelijkheid van fiscale behandeling te bevorderen. Hierdoor wordt concurrentievervalsing tegengegaan. (7) Ten vierde dient het beginsel van de belastingneutraliteit in het oog te worden gehouden.

30. Met dit beginsel wil de gemeenschapswetgever een volstrekt neutrale fiscale belasting waarborgen van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van BTW zijn onderworpen. In dit verband is het arrest Gregg van belang. (8) Hierin geeft het Hof een ruime uitleg aan handelingen verricht door inrichtingen of organisaties. Het Hof baseert zich onder meer op het beginsel van belastingneutraliteit. Ondernemers die dezelfde handelingen verrichten mogen niet verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing, op basis van hun rechtsvorm.

31. Overigens zijn de twee beginselen, gelijkheid van fiscale behandeling en belastingneutraliteit, vergelijkbare begrippen maar deze worden binnen een verschillende context gebruikt. Het eerste begrip wordt gebruikt in een interstatelijke context en het tweede begrip duidt op een binnenlandse aangelegenheid.

32. Volgens vaste rechtspraak zijn de vrijstellingen autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde moeten worden geplaatst en die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het BTW-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen. (9)

33. In het arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland, wordt een definitie gegeven van

postdiensten. Uit dit arrest vloeit voort dat artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn enkel van toepassing is op openbare postdiensten. Daar onder verstaat het Hof een publiekrechtelijk lichaam of een particuliere concessiehouder aan wie een lidstaat de postwerkzaamheden heeft opgedragen. Andere commerciële ondernemingen zijn uitgesloten van de BTW-ontheffing, ook in het geval hun activiteiten hetzelfde doel nastreven. (10)

34. Ik wijs erop dat dit arrest is gewezen vóór de totstandkoming van de postrichtlijn en de daarmee samenhangende veranderde verhoudingen in de postsector. De inhoud van het begrip openbare postdienst kon dan ook door het Hof niet worden beoordeeld in het licht van het gestelde in die richtlijn. Hierop kom ik terug bij de beoordeling.

35. Er bestaan grote verschillen binnen de lidstaten in de wijze waarop artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn is geïmplementeerd. Zo geldt in Duitsland de vrijstelling voor zendingen tot 2000 gram en deze omvat eveneens de verzendingen onder rembours. In Oostenrijk zijn de universele diensten tot 2 kg en de pakketten tot 20 kg vrijgesteld van BTW. Deze diensten worden verricht door de Österreichische Post Aktiengesellschaft. De verzendingen onder rembours vallen, ingevolge de Oostenrijkse wet, onder de universele dienst en zijn vrijgesteld van BTW. In België en Frankrijk zijn de verrichte diensten van de openbare postdienst vrijgesteld van BTW; de verzendingen onder rembours vallen hier ook onder. Daarentegen zijn in Finland en Zweden alle postdiensten onderworpen aan BTW.

B ? Inhoud van de postrichtlijn

36. De postrichtlijn bevat onder meer voorschriften voor de minimale omvang van de universele dienst en de maximale omvang van de voorbehouden sector, voorwaarden voor de verlening van niet-voorbehouden diensten en voor toegang tot het postnet, voorschriften voor tariefbeginselen, voor transparantie van de rekeningen, voor de dienstverleningskwaliteit en voor de harmonisatie van technische normen. Met deze voorschriften, waarin voornamelijk beginselen en grenzen zijn vastgelegd, is een communautair kader gecreëerd waaraan de lidstaten hun regelgeving moesten aanpassen.

37. De belangrijkste doelstellingen van de postrichtlijn zijn het verbeteren van de kwaliteit van Europese postdiensten en de verwezenlijking van de interne markt voor postdiensten. De belangrijkste uitgangspunten zijn een geleidelijke en gecontroleerde openstelling van de markt voor concurrentie en waarborging van de levering van een aan minimumeisen gebonden universele postdienst in de gehele Europese Unie.

38. Uit de elfde en twaalfde overweging van de considerans van de postrichtlijn vloeit voort dat de universele postdienst een minimumpakket aan diensten impliceert van een duidelijk omschreven kwaliteit, welk pakket aan alle gebruikers moet worden geboden. Ook mensen die in afgelegen gebieden wonen moeten minimaal vijf dagen per week de mogelijkheid hebben om post te verzenden en te verkrijgen.

39. Lidstaten kunnen bepaalde diensten voorbehouden aan de leverancier(s) van de universele dienst, indien dit nodig is voor de handhaving van de universele dienst. Deze voorbehouden diensten kunnen bestaan uit uitsluitende of bijzondere rechten. Uitsluitende rechten zijn rechten die door een lidstaat langs wettelijke of bestuursrechtelijke weg worden toegekend en waarbij het verrichten van postdiensten voor één onderneming wordt gereserveerd, waardoor deze binnen een gegeven geografisch gebied het alleenrecht krijgt om een postdienst te verrichten of een activiteit te ondernemen. Bijzondere rechten zijn rechten die door een lidstaat langs wettelijke of bestuursrechtelijke weg aan een beperkt aantal ondernemingen worden toegekend waarbij binnen een gegeven geografisch gebied, onder meer het aantal ondernemingen waaraan een vergunning voor het verrichten van een dienst wordt verleend, tot twee of meer kan worden beperkt. (11)

40. In artikel 7 van de postrichtlijn worden een aantal beperkingen gesteld aan de diensten die kunnen worden voorbehouden door de lidstaten. Enkel de diensten die binnen een bepaalde prijs- en gewichtscategorie vallen mogen worden voorbehouden. De uitwisseling van documenten mag überhaupt niet worden voorbehouden. (12)

41. Ter verduidelijking moet benadrukt worden dat universele diensten en voorbehouden diensten niet samen hoeven te vallen. Slechts een kleine categorie van de universele diensten kan worden

voorbehouden aan één of meer leveranciers door middel van uitsluitende of bijzondere rechten. Indien een dienst niet voorbehouden kan worden maar wel tot de universele dienst behoort, kan een lidstaat individuele vergunningen verlenen aan een onderneming. Hiermee worden aan een onderneming specifieke rechten verleend en de activiteiten worden aan specifieke verplichtingen onderworpen. Deze onderneming verkrijgt hiermee echter geen marktpositie die haar van andere ondernemingen onderscheidt; er is geen beperking mogelijk aan het aantal ondernemingen dat een vergunning kan verkrijgen.

42. In het geval een dienst niet kan worden voorbehouden en niet tot de universele dienst behoort, kan de lidstaat algemene regels stellen die essentiële eisen waarborgen. Essentiële eisen zijn niet-economische redenen van algemeen belang die een lidstaat ertoe kunnen bewegen voorwaarden inzake de levering van postdiensten op te leggen. Het gaat daarbij onder meer om het vertrouwelijke karakter van de brievenpost en de veiligheid van het functioneren van het netwerk op het gebied van het vervoer van gevaarlijke stoffen. Door middel van deze regelgeving voorziet de richtlijn in een gedeeltelijke harmonisatie.

43. Deze gedeeltelijke harmonisatie geeft een beperkte bevoegdheid aan de lidstaten om maatregelen te handhaven die concurrentieverstorend kunnen werken. Lidstaten mogen een onderscheid maken tussen leveranciers van postdiensten door uitsluitende of bijzondere rechten toe te kennen aan één of meer leveranciers. Doordat bepaalde diensten kunnen worden voorbehouden, leidt dit onvermijdelijk tot beperkingen op het verrichten van dergelijke diensten door andere in de betrokken lidstaat gevestigde ondernemingen en door in andere lidstaten gevestigde ondernemingen.

44. Overigens staat het de lidstaten vrij om maatregelen te handhaven of in te voeren die liberaler zijn dan die waarin in de postrichtlijn wordt voorzien. Dergelijke maatregelen dienen verenigbaar te zijn met het EG-verdrag.

V ? Opmerkingen van partijen

45. Voorzover van belang zijn hieronder de opmerkingen van de partijen weergegeven.

46. Het Skatteministeriet heeft in zijn opmerkingen betoogd dat moet worden gekeken naar de aanhef van artikel 13, A, lid 1, om te bepalen welke verrichte diensten onder de vrijstelling vallen. De lidstaten hebben dan ook het recht te beoordelen of de diensten verricht door de nationale postdiensten van algemeen belang zijn. De diensten die een dergelijke beoordeling doorstaan, zijn vrijgesteld van BTW ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub a, Zesde richtlijn. Universele diensten die worden verricht door nationale postdiensten zijn in het algemeen belang, terwijl diensten die door de nationale postdiensten op vrijwillige basis worden verricht en dus in principe in vrije concurrentie staan met andere bestaande of potentiële ondernemingen, volgens het Skatteministeriet, niet onder de BTW-vrijstelling kunnen vallen.

47. In dit verband benadrukt het Skatteministeriet dat indien er voor de nationale postdiensten BTW-vrijstelling zou bestaan voor diensten verricht in vrije concurrentie met andere feitelijke of potentiële aanbieders van vergelijkbare diensten, er sprake zou zijn van concurrentievervalsing in strijd met het beginsel van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn. Op grond van dit artikel worden overheidslichamen als belastingplichtig aangemerkt wanneer de werkzaamheden of handelingen in geval van belastingvrijstelling tot concurrentievervalsing van enige betekenis zouden leiden.

48. Daar komt bij dat artikel 13, A, lid 1, sub a, Zesde richtlijn moet worden uitgelegd in het licht van de verregaande liberalisering die op het gebied van de postdiensten is doorgevoerd sinds de vaststelling van de Zesde richtlijn. Het is nooit de bedoeling geweest om diensten vrij te stellen die door de nationale postdiensten worden verricht in vrije concurrentie met gewone commerciële ondernemingen binnen bijvoorbeeld de koeriers- en pakketdiensten. De bepaling moet juist worden geacht te zijn ingevoerd met het oog op de verplichte postdiensten, die voor de burgers in de lidstaten van algemeen belang zijn.

49. Kortom, het Skatteministeriet concludeert dat enkel de universele diensten onder de vrijstelling van artikel 13, A, lid 1, sub a, Zesde richtlijn vallen. De diensten die worden verricht in vrije concurrentie met gewone commerciële ondernemingen, zoals de zendingen van brieven en pakketten onder rembours, vallen niet onder de vrijstelling.

50. De Commissie is dezelfde mening toegedaan als het Skatteministeriet. Verzendingen onder rembours kunnen niet vrijgesteld worden van BTW. Maar de Commissie komt hiertoe op een andere wijze.

51. Doordat in de Zesde richtlijn een aantal begrippen niet worden gedefinieerd moet voor de interpretatie gekeken worden naar andere bepalingen. (13) De Commissie gebruikt de postrichtlijn voor een nadere uitleg van de begrippen.

52. Op grond van het feit dat de postrichtlijn een minimumpakket aan diensten voorschrijft (de universele diensten), die een verplichting behelzen voor de lidstaten om deze aan alle gebruikers aan te bieden, concludeert de Commissie dat deze diensten worden verricht in het algemeen belang. Zij wijst erop dat lidstaten het recht hebben om bepaalde diensten voor te behouden. Dit is geen verplichting. Indien een postdienst niet is voorbehouden aan één leverancier, maar wel is vrijgesteld van BTW, dan leidt dit tot fiscale discriminatie tussen verschillende dienstverleners. Het beginsel van de belastingneutraliteit wordt bedreigd in het geval een postdienst niet is voorbehouden, maar bepaalde dienstverleners toch een verschillende fiscale behandeling genieten. De Commissie is dan ook van mening dat een dienst moet worden vrijgesteld enkel in het geval een dienst een voorbehouden karakter heeft. Op deze wijze wordt het beginsel van de belastingneutraliteit gerespecteerd.

53. Doordat het de lidstaten vrijstaat om maatregelen te handhaven of in te voeren die liberaler zijn dan die waarin de postrichtlijn voorziet, kan de reikwijdte van de vrijstelling per lidstaat verschillen. De Commissie vindt dit echter geen probleem omdat deze mogelijkheid expliciet in de richtlijn wordt erkend.

54. De Commissie concludeert dat artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn op de volgende wijze moet worden geïnterpreteerd. Een lidstaat is gehouden de postdienst vrij te stellen van BTW in het geval de diensten zijn voorbehouden. Zendingen van brieven en pakketten onder rembours zijn in Denemarken niet voorbehouden door de lidstaat, wat tot gevolg heeft dat ontheffing van de BTW niet mag plaatsvinden.

55. Dansk Postordreforening deelt het oordeel van het Skatteministeriet en de Commissie niet. Volgens Dansk Postordreforening speelt de aanhef van artikel 13, A: vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang geen enkele rol bij de interpretatie van artikel 13, A, lid 1. Immers, de titel samen met de tekst van de bepaling kan enkel zo worden opgevat dat de wetgever de diensten van de postdienst beschouwt als zijnde van algemeen belang. De aangeboden diensten van de postdienst kunnen dan ook niet worden onderscheiden, als zijnde in het algemeen belang of niet. De begrippen algemeen belang en door openbare postdiensten verrichte diensten in artikel 13, A, van de Zesde richtlijn zijn gemeenschapsrechtelijke begrippen en het is niet aan de individuele lidstaat om deze begrippen willekeurig te beperken.

56. Dansk Postordreforening is het ook niet eens met de stelling van het Skatteministeriet dat lidstaten het recht hebben om te beoordelen of de diensten verricht door de nationale postdiensten van algemeen belang zijn. Volgens Dansk Postordreforening kunnen lidstaten enkel maatregelen nemen ter voorkoming van fraude, ontwijking en misbruik.

57. Verder is Dansk Postordreforening van mening dat het tegenstrijdig is aan de tekst van de Zesde richtlijn om een onderscheid te maken tussen universele diensten en op vrijwillige basis verrichte diensten. Betoogd kan worden dat de bepalingen niet zijn bedoeld voor alle diensten van de post maar enkel voor de klassieke postdiensten. Echter, bij een dergelijke interpretatie wordt voorbijgegaan aan de duidelijke omschrijving van de bepaling, die enkel voorziet in een exceptie voor personenvervoer en telecommunicatiediensten.

58. Dansk Postordreforening noemt nog twee bijzondere redenen waarom artikel 13, A, lid 1, sub a, Zesde richtlijn niet restrictief mag worden uitgelegd:

? In artikel 13, A, lid 2, worden bepaalde diensten en leveringen van goederen uitgesloten van vrijstellingen. Echter artikel 13, A, lid 1, sub a, wordt niet genoemd in eerstgenoemde bepaling. Hieruit leidt Dansk Postordreforening a contrario af, dat er geen redenen zijn om artikel 13, A, lid 1, sub a, restrictief uit te leggen.

? Artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, heeft als doel de postdienst beter te laten

functioneren en om de verzending per post goedkoper te maken. BTW-heffing over verzendingen van brieven en pakketten onder rembours zou tegengesteld zijn aan dit doel. Er is dus geen grond voor beperkende uitlegging van de bepaling waardoor over sommige postzendingen wel BTW zou kunnen worden geheven.

59. Het oogmerk concurrentievervalsing te voorkomen kan er volgens Dansk Postordrefoerening evenmin toe leiden dat het volgens de Zesde richtlijn is toegestaan om over de betrokken diensten BTW te heffen voor zendingen aan particulieren. De communautaire wetgever heeft het doel, namelijk een beter functionerende markt voor de postdiensten, laten prevaleren boven het doel van voorkoming van concurrentievervalsing. Ondanks het feit dat er steeds meer concurrentie op de postdienstenmarkt is sinds de Zesde richtlijn in werking is getreden, kan dit nog geen reden zijn voor het Hof om de bepaling anders uit te leggen. Het is aan de Raad en het Parlement om te beslissen of door de veranderde omstandigheden op de markt, de Zesde richtlijn gewijzigd moet worden.

60. De Italiaanse regering is evenals Dansk Postordrefoerening de mening toegedaan dat verzendingen onder rembours dienen te worden vrijgesteld van BTW. Deze diensten dienen echter slechts vrijgesteld te worden van BTW voor het bedrag dat correspondeert met de kostprijs van de openbare postdienst. Indien een privaatrechtelijke leverancier deze diensten eveneens aanbiedt moet er slechts BTW worden geheven over het gedeelte dat boven de kostprijs van de openbare postdienst ligt. Deze interpretatie is conform het doel van de Zesde richtlijn.

VI ? Beoordeling

A ? Inleiding

61. Artikel 13, A, lid 1, sub a, Zesde richtlijn vormt één van de uitzonderingen op de hoofdregel dat over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht BTW wordt geheven. Artikel 13, A, lid 1, sub a, houdt voor alle lidstaten een verplichting in om vrijstellingen te verlenen voor de door openbare postdiensten verrichte diensten. (14) Indien een handeling binnen de reikwijdte van een uitzondering valt moeten de lidstaten de uitzondering toepassen.

62. Het tweede lid van artikel 13, A, dat de bevoegdheid verleent aan lidstaten om bepaalde vrijstellingen te beperken, speelt geen rol in deze zaak omdat in dit artikel niet wordt verwezen naar 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. De opsomming in lid 2 heeft een limitatief karakter.

63. Er moet dan ook enkel worden gekeken naar de tekst zelf van artikel 13, A, lid 1, sub a. Aan de aanhef van artikel 13, A, komt mijns inziens geen zelfstandige betekenis toe. Het opschrift van een artikel maakt geen deel uit van het regelgevend gedeelte van een regeling. Evenals de titel van de gehele regeling of van een deel daarvan omschrijft de titel (het opschrift) van een artikel het voorwerp van hetgeen volgt. Een titel heeft een toelichtend karakter. Niettemin kan uit de titel van een bepaling de bedoeling van de wetgever worden afgeleid. In die zin kan die titel een rol spelen bij de beoordeling door het Hof. Zo leg ik ook het begrip algemeen belang in de titel van artikel 13, A, uit. Het begrip houdt dus geen rechtstreekse beperking in, maar bepaalt wel de uitlegging van de in artikel 13 genoemde vrijstellingen. (15) Het opschrift heeft in de onderhavige zaak slechts als betekenis dat, als het gaat om een door een openbare postdienst verleende dienst, het algemeen belang gegeven is.

64. Na de vaststelling dat de aanhef geen zelfstandige betekenis toekomt, kom ik bij de inhoud van het artikel zelf. Artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn formuleert twee criteria, te weten, verrichte diensten en openbare postdienst. Het eerste begrip is zeer ruim en omvat alle diensten van de openbare postdienst. De beperking zit hem dan ook in het tweede criterium openbare postdienst.

65. Uit de jurisprudentie over de Zesde richtlijn blijkt dat de bewoordingen die worden gebruikt om de in artikel 13 bedoelde vrijstellingen aan te duiden strikt moeten worden uitgelegd. Hiervoor zijn vier redenen. Ten eerste stelt artikel 13 niet alle activiteiten van algemeen belang vrij van BTW, maar enkel die welke daarin zijn opgesomd en zeer gedetailleerd omschreven. (16) Ten tweede, een restrictieve uitleg is noodzakelijk omdat het gaat om een uitzondering op de hoofdregel dat BTW wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. (17) Ten derde, de bepalingen moeten beperkt worden uitgelegd om gelijkheid van fiscale

behandeling te bevorderen. Hierdoor wordt concurrentievervalsing tegengegaan. (18) Ten vierde dient het beginsel van de belastingneutraliteit in het oog te worden gehouden. (19)

B ? De voorbehouden diensten

66. Het arrest Commissie/Duitsland uit 1985 waarin een definitie wordt gegeven van het begrip openbare postdiensten vormt voor mij het uitgangspunt voor de inhoud van dit begrip, maar daarmee zijn de vragen van de verwijzende rechter nog niet beantwoord. (20) Het begrip openbare postdienst moet immers ook worden gezien in het licht van de postrichtlijn uit 1997. Deze richtlijn is later van kracht geworden dan de Zesde richtlijn en met deze richtlijn is de openstelling van de postmarkt in gang gezet en hebben de lidstaten minimale geharmoniseerde normen voor universele dienstverlening opgelegd gekregen. Sindsdien is de postsector aanzienlijk gewijzigd en gedeeltelijk geliberaliseerd.

67. De postrichtlijn legt de verplichting op aan lidstaten om de universele dienst veilig te stellen zodat aan iedere gebruiker een dienstverlening van een hoge kwaliteit wordt aangeboden. Een lidstaat heeft de bevoegdheid om bepaalde diensten aan één of meer ondernemingen voor te behouden. De lidstaten verkrijgen die bevoegdheid ten behoeve van de uitvoering van de universele dienst.

68. De lidstaten hebben daarbij een ruime discretionaire bevoegdheid. Die discretionaire bevoegdheid omvat niet alleen het bepalen van de omvang van de diensten die worden voorbehouden ? binnen de door de richtlijn gestelde grenzen ?, maar zij zijn ook vrij te bepalen aan wie zij de diensten voorbehouden. Dit kan een openbare dienst zijn, maar ook een commerciële onderneming. Daar komt bij dat zij de postdiensten aan meer dan één dienst of onderneming kunnen voorbehouden.

69. De inhoud van het begrip openbare dienst (service public) kan worden afgeleid uit het arrest Frankrijk, Italië en Verenigd Koninkrijk/Commissie. Een openbare dienst is volgens dit arrest elk bedrijf waarop overheden rechtstreeks of middellijk een dominerende invloed kunnen uitoefenen uit hoofde van eigendom, financiële deelneming of de desbetreffende voorschriften. (21) In het verband van de post ging het daarbij om de traditionele (staats-) postbedrijven in de lidstaten, waarbij het niet uitmaakt of deze een publiekrechtelijke dan wel een privaatrechtelijke rechtsvorm hebben.

70. Echter, sinds dit arrest is de openbare dienstverlening ? in de postsector, maar ook in andere sectoren ? ingrijpend van karakter veranderd. Het zijn niet steeds meer instellingen van de overheid zelf of instellingen waarin de overheid deelneemt die de openbare dienstverlening verzorgen. Ook privaatrechtelijke ondernemingen met volledig commerciële doelstellingen kunnen deze dienstverlening verzorgen. Bij de vraag of sprake is van een openbare dienst gaat het niet meer om de invloed van de overheid op de onderneming zelf, maar om de invloed van de overheid op de activiteiten van de onderneming. In andere woorden, bij een openbare dienst garandeert de overheid dat een dienst wordt verricht, maar verricht de overheid die dienst niet noodzakelijkerwijs zelf of met behulp van een aan de overheid gerelateerde onderneming.

71. Ik leg op dit punt een verband met artikel 86, lid 1, EG. Het begrip openbare dienst beperkt zich niet tot een openbaar bedrijf in de zin van deze bepaling, maar strekt zich ook uit tot ondernemingen waaraan de overheid bijzondere of uitsluitende rechten verleent. Die rechten zijn nodig ter uitvoering van de bijzondere publieke taak die aan deze onderneming is opgedragen.

72. Dit brengt mij terug bij de postrichtlijn. Als gezegd kunnen diensten, vallend onder de universele dienst, ook aan ondernemingen met volledig commerciële doelstellingen worden voorbehouden. Deze ondernemingen krijgen daarmee niet alleen een recht de dienst uit te voeren, maar ook de verplichting de post overeenkomstig de richtlijn te bestellen en op te halen. De burger verkrijgt hiermee jegens deze onderneming de aanspraak op uitvoering van de dienst.

73. De vraag is nu of deze commerciële ondernemingen daarmee het karakter verkrijgen van openbare postdienst in de zin van de Zesde richtlijn. Op basis van het voorgaande kan die vraag slechts positief worden beantwoord. Deze ondernemingen worden namelijk op basis van het publiekrecht met een bepaalde taak belast. Hun (eventueel gedeelde) monopolie voor die diensten hangt rechtstreeks samen met de door hen te verrichten publieke taak. Bovendien maakt het voor

de uitvoering van de taak niet uit wie met de taak wordt belast. Ik wijs in dit verband op het beginsel van belastingneutraliteit, krachtens welk beginsel ondernemingen die dezelfde handelingen verrichten niet verschillend mogen worden behandeld bij de BTW-heffing (22) . Als bijkomend argument noem ik nog dat het de lidstaten vrij staat om tegelijkertijd zowel een openbare dienst als een commerciële onderneming te belasten met de uitvoering van ? een gedeelte van ? de universele dienst. Alsdan ligt een ongelijke fiscale behandeling van beiden al helemaal niet in de rede.

74. Een andere opvatting zou bovendien in strijd komen met het doel en de strekking van de postrichtlijn en van de BTW-vrijstelling. Immers, het leveren van de universele dienst en in het bijzonder de voorbehouden dienst, moet zo min mogelijk aan belemmeringen worden onderworpen. Iedere betekenis zou aan de vrijstelling ontnomen worden, indien in een lidstaat de bezorging van post niet meer door een openbare onderneming in de zin van het arrest Frankrijk, Italië en Verenigd Koninkrijk/Commissie wordt uitgevoerd (23) . En het is nu juist een doelstelling van de postrichtlijn om tot liberalisatie van de postsector te komen. Ook voorbehouden diensten zouden zoveel mogelijk aan commerciële ondernemingen moeten worden toegewezen. Het spreekt voor zich dat een nadeliger fiscale behandeling van commerciële ondernemingen ten opzichte van openbare diensten de liberalisatie niet bevordert.

75. De vrijstelling in artikel 13, A, lid 1, sub a, strekt er juist toe de bedoelde activiteiten in het algemeen belang gunstiger te behandelen. Het zou niet passend zijn over deze diensten BTW te heffen. Dit werkt belemmerend. Een onderneming die voorbehouden diensten verricht treedt in de plaats van de klassieke (staats-)postdienst zoals die bestond vóór de inwerkingtreding van de postrichtlijn. Als gevolg van de postrichtlijn en de daarmee gepaard gaande liberalisatie van de postsector krijgt het begrip openbare postdienst uit de Zesde richtlijn een andere invulling.

76. Samengevat: een onderneming aan wie een postdienst is voorbehouden in overeenstemming met de postrichtlijn moet worden aangemerkt als openbare postdienst in de zin van artikel 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, althans voorzover het de uitvoering van diensten betreft die zijn voorbehouden. Noch de rechtsvorm noch de doelstelling van de onderneming is daarbij van belang.

77. Zulks betekent dat meer leveranciers profijt kunnen hebben van de BTW-vrijstelling, namelijk in het geval van een lidstaat bijzondere rechten aan meer leveranciers zijn toegekend. Dit druist weliswaar in tegen de lijn van het arrest Commissie/Duitsland waarin bepaald was dat 13, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn enkel van toepassing is op één publiekrechtelijk lichaam of één particuliere concessiehouder aan wie een lidstaat de postwerkzaamheden heeft opgedragen. (24) Echter, als gezegd is dit arrest gewezen voordat de postrichtlijn tot stand kwam waardoor de door het Hof gegeven invulling van het begrip postdienst door nieuwe ontwikkelingen in de postsector niet kan worden ondervangen.

78. Een verdere consequentie van de opvatting dat voorbehouden diensten zijn vrijgesteld van BTW is dat er verschillen zijn ontstaan tussen lidstaten op het gebied van de BTW-vrijstelling. Deze verschillen zijn echter het onontkoombare gevolg van het feit dat de postrichtlijn lidstaten de mogelijkheid geeft bepaalde diensten voor te behouden maar het verder aan de lidstaten overlaat om te bepalen welke diensten binnen de gegeven ruimte hiervoor in aanmerking komen.

C ? De niet voorbehouden diensten

79. Dit brengt mij bij diensten die niet voorbehouden worden maar die wel tot de universele dienst behoren. De Lidstaat moet garanderen dat ook deze diensten beschikbaar zijn tegen een betaalbare prijs, zo vloeit uit artikel 3 van de postrichtlijn voort. Echter, anders dan bij voorbehouden diensten wordt die levering niet verzekerd door één of meer ondernemingen exclusief met de levering te belasten. Het wordt aan marktpartijen overgelaten om deze taak onder normale concurrentievoorwaarden uit te voeren. Een consequentie van de postrichtlijn is zodoende dat dit gedeelte van de postsector is geliberaliseerd. Lidstaten kunnen enkel individuele vergunningen afgeven waarin bepaalde rechten worden verleend en de onderneming aan specifieke verplichtingen wordt onderworpen. Doordat deze diensten niet door middel van rechten worden voorbehouden zijn ook nieuwe ondernemingen in staat deze markt te betreden. Nieuwe

ondernemingen bieden aanvullende diensten, zoals een snellere bezorging van de post. Deze diensten hebben dan ook geen openbaar karakter maar zijn commerciële activiteiten waarbij geconcentreerd kan worden op prijs, kwaliteit en meer diversiteit binnen de diensten.

80. In de vergunningen kunnen weliswaar bepaalde publieke randvoorwaarden worden gesteld, maar daarmee verrichten deze ondernemingen nog geen publieke taak. Zij zijn dus ook geen openbare dienst in de zin van de Zesde richtlijn.

81. De laatste categorie diensten zijn diensten die niet voorbehouden kunnen worden en geen universele dienst zijn. Voor deze categorie geldt dat de diensten commerciële activiteiten zijn die in vrije concurrentie worden verricht.

82. Op het moment dat een openbare postdienst ook andere dan voorbehouden diensten verricht, komt logischerwijs de vraag naar voren of deze diensten ook kunnen worden vrijgesteld van BTW. In de Zesde richtlijn staat dat de door openbare postdiensten verrichte diensten onder de vrijstelling vallen. Ik ben van mening dat een onderneming slechts het karakter van openbare postdienst verkrijgt voor de diensten die zij verricht in het kader van haar publieke taak. Die publieke taak komt voort uit de aan haar toegekende exclusieve of bijzondere rechten. Kortom, slechts bij de uitvoering van de voorbehouden diensten treedt de onderneming op als openbare postdienst. Voor de andere door haar verrichte diensten moet zij worden beschouwd als een normale marktpartij die op gelijke voorwaarden concurreert met andere marktpartijen. Het zou dan onjuist zijn indien zij ? anders dan haar concurrenten ? zou zijn vrijgesteld van BTW. Ten overvloede wijs ik er nog op dat postbedrijven vaak ook diensten verrichten die buiten het terrein van het bestellen en ophalen van post liggen, zoals bijvoorbeeld de verkoop van kantoorartikelen of internetpakketten. Bij dergelijke diensten ligt BTW-vrijstelling al helemaal niet in de rede.

83. Het zou ook oneerlijke concurrentie opleveren, in het geval deze diensten onder de vrijstelling vallen. Dit is tegenstrijdig aan de postrichtlijn en de Zesde richtlijn. Immers, de postrichtlijn heeft juist ten doel het gedeelte van de postmarkt te liberaliseren dat niet voorbehouden wordt. In de jurisprudentie is uitgemaakt dat de Zesde richtlijn zo uitgelegd moet worden dat het beginsel van belastingneutraliteit niet mag worden geschonden, zodat een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten wordt gewaarborgd. Ondernemers die dezelfde handelingen verrichten mogen niet verschillend worden behandeld bij de BTW-heffing, op basis van hun rechtsvorm.

84. Wat heeft dit alles te betekenen voor het hoofdgeding? Post Danmark is een openbare postdienst. Een aantal diensten zijn ingevolge de Deense wetgeving voorbehouden aan Post Danmark; echter de zendingen van brieven en pakketten onder rembours maken hier geen deel van uit. De voorbehouden diensten zijn ingevolge de wetgeving van BTW vrijgesteld, wat in overeenstemming is met de postrichtlijn en de Zesde richtlijn. De verzendingen onder rembours zijn echter niet voorbehouden wat als consequentie heeft dat deze verzendingen niet vallen onder de BTW-vrijstelling.

VII ? Conclusie

85. Gelet op het voorgaande stel ik voor dat het Hof als volgt antwoordt op de door de Østre Landsret gestelde vragen: Een lidstaat heeft de verplichting BTW te heffen over diensten die niet zijn voorbehouden op grond van artikel 7 van richtlijn 97/67/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 1997 betreffende gemeenschappelijke regels voor de ontwikkeling van de interne markt voor postdiensten in de Gemeenschap en de verbetering van de kwaliteit van de dienst. Het begrip openbare postdienst als bedoeld in artikel 13, 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 moet zodanig worden uitgelegd dat hieronder ook ondernemingen met een commerciële doelstelling vallen, voorzover aan deze ondernemingen diensten zijn voorbehouden op grond van artikel 7 van richtlijn 97/67/EG.

1 – Oorspronkelijke taal: Nederlands.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – PB L 15, blz. 14.

- 4 – Wet nr. 89 van 8 februari 1995.
- 5 – Arrest van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punten 17 en 18).
- 6 – Arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland (C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 30-43).
- 7 – Zie mijn conclusie van 14 november 2002, bij arrest van 3 april 2003, Hoffmann (C-144/00, Jurispr. blz. I-2921).
- 8 – Arrest van 7 september 1999, Gregg (C-216/97, Jurispr. 1999 blz. I-4947).
- 9 – Zie, met name, arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (SUFA) (C-348/87, Jurispr. 1989 blz. I-1737, punt 11; 25 februari 1999, CPP (C-349/96, Jurispr. blz. I-973, punt 15), en 8 maart 2001, Skandia (C-240/99, Jurispr. blz. I-1951, punt 23).
- 10 – Arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (C-107/84, Jurispr. blz. 2655, punt 17).
- 11 – Mededeling van de Commissie over de toepassing van de mededingingsregels op de postsector en over de beoordeling van bepaalde overheidsmaatregelen met betrekking tot postdiensten, PB 1998, C 39, blz. 2-18.
- 12 – Uitwisseling van documenten houdt in de levering van middelen, met inbegrip van het verschaffen van ad-hocruimte, alsmede vervoer door derden, voor zelfbestelling door de wederzijdse uitwisseling van postzendingen tussen gebruikers die zich op deze dienst abonneren.
- 13 – Arrest van 25 februari 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), aangehaald in voetnoot 9, punt 18. In dit arrest heeft het Hof geoordeeld, dat er geen reden is om de term verzekering anders uit te leggen naargelang de term in de verzekeringsrichtlijnen dan wel in de Zesde richtlijn wordt gebruikt.
- 14 – Zie arrest van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 10, punt 17.
- 15 – Zie mijn conclusie van 14 november 2002, aangehaald in voetnoot 7.
- 16 – Arrest van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Jurispr. blz. I-7053, punten 17 en 18.
- 17 – Arrest van 20 juni 2002, aangehaald in voetnoot 6, punten 30-43.
- 18 – Zie mijn conclusie in zaak Hoffmann, aangehaald in voetnoot 7.
- 19 – Zie arrest Gregg, aangehaald in voetnoot 8.
- 20 – Arrest Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 10, punt 17.
- 21 – Arrest van 6 juli 1982 (C-80/188?C-190/80, Jurispr. 1982 blz. I-2545, punt 25).
- 22 – Arrest Gregg, aangehaald in voetnoot 8.
- 23 – Aangehaald in voetnoot 20.
- 24 – Arrest Commissie/Duitsland, aangehaald in voetnoot 10, punt 17.