



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 7 april 2022¹

Zaak C-294/21

**État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA
tegen
Navitours Sàrl**

[verzoek van de Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg (hoogste rechterlijke instantie, Luxemburg) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Artikel 2, punt 1, en artikel 9, lid 2, onder b) – Werkingsfeer – Belastbare handelingen – Plaats van vervoerdiensten – Toeristische rondvaarten over de Moezel – Rivier met de status van condominium”

Inleiding

1. Hoe onwaarschijnlijk het ook mag lijken, de ontstaansgeschiedenis van deze zaak gaat meer dan 200 jaar terug, namelijk tot het Congres van Wenen van 1815. In artikel 25 van de slotakte van dit congres², dat betrekking had op de „Pruisische bezittingen op de linker Rijnsoever”, was namelijk bepaald dat de rivieren de Moezel, de Sûre en de Our, voor zover zij de grenslijn van deze bezittingen vormden, voor de grensmogendheden gemeen zouden zijn. Deze bepaling werd bevestigd en nader uitgewerkt in artikel 27 van het op 26 juni 1816 te Aken gesloten Grenstractaat tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Pruisen.

2. Hoewel het Koninkrijk Pruisen, het Koninkrijk der Nederlanden in zijn toenmalige vorm en de door het Congres van Wenen ingestelde orde al lang niet meer bestaan, is deze bepaling nog steeds van kracht, thans in de vorm van artikel 1, lid 1, van het Verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland inzake de afbakening van de gemeenschappelijke grens tussen de beide staten³ (hierna: „grensverdrag van 1984”). Volgens dit verdrag weerspiegelt het onder de gemeenschappelijke soevereiniteit vallende grondgebied de geest van de Europese integratie, maar paradoxaal genoeg levert deze gemeenschappelijke soevereiniteit in de praktijk

¹ Oorspronkelijke taal: Pools.

² Van 9 juni 1815.

³ Goedgekeurd door het Groothertogdom Luxemburg krachtens de loi du 27 mai 1988 portant approbation du Traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg, le 19 décembre 1984 (wet van 27 mei 1988 houdende goedkeuring van het verdrag tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland inzake de afbakening van de gemeenschappelijke grens tussen de beide staten en van de briefwisseling, die op 19 december 1984 te Luxemburg zijn ondertekend), *Mémorial A-26* 1988, blz. 538).

voor deze twee lidstaten moeilijkheden op bij de nakoming van hun verplichtingen uit hoofde van het Unierecht en, meer in het bijzonder, wat betreft de onderhavige zaak, van het recht inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

3. Zoals advocaat-generaal A. L. Dutheillet de Lamothe reeds heeft kunnen verduidelijken⁴, mogen de vaststellingen van het Congres van Wenen en de bepalingen van de daaruit voortvloeiende internationale overeenkomsten evenwel niet in de weg staan aan de volle toepassing en de doeltreffendheid van het recht van de Unie op haar volledige grondgebied, met inbegrip van het gebied dat krachtens deze bepalingen onder de gemeenschappelijke soevereiniteit van de twee lidstaten valt. Derhalve stel ik voor om de onderhavige zaak te beslechten krachtens de relevante bepalingen van het Unierecht, zonder de toepassing daarvan te laten afhangen van de bepalingen van de internationale overeenkomsten tussen de verschillende lidstaten en daarin opgenomen afspraken.

Toepasselijke bepalingen

Internationaal recht

4. Artikel 1, lid 1, van het grensverdrag van 1984 stelt de gemeenschappelijke soevereiniteit (condominium) van Duitsland en Luxemburg over de grensrivieren vast:

„Daar waar de Moezel, de Sûre en de Our de grens vormen overeenkomstig het tractaat van 26 juni 1816^[5] zijn zij gemeenschappelijk grondgebied dat onder de gezamenlijke soevereiniteit van beide verdragsluitende staten valt.”

5. Artikel 5, lid 1, van het verdrag luidt:

„De verdragsluitende staten regelen de vraagstukken inzake het recht dat op het gemeenschappelijke grondgebied van toepassing is in een aanvullend akkoord.”

Tot op heden is nog geen dergelijk aanvullend akkoord gesloten.

⁴ Conclusie van advocaat-generaal A. L. Dutheillet de Lamothe in de zaak Muller en Hein (10/71, EU:C:1971:76, blz. 735-736). Deze zaak betrof de toepassing van artikel 90 van het EEG-Verdrag (thans artikel 106 VWEU) op het grondgebied waarop het verdrag van 1816 betrekking had (zie punt 1 van deze conclusie).

⁵ Zie punt 1 van deze conclusie.

Unierecht

6. Artikel 2, punt 1, 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 grondslag⁶, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991⁷, bepaalde:

„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;

[...]”

7. Artikel 3, lid 2, van deze richtlijn luidde als volgt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn komt het ‚binnenland’ overeen met de werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals die in artikel 227 voor elke lidstaat is omschreven.”

8. Ten slotte luidde artikel 9, lid 1 en lid 2, onder b), van de richtlijn als volgt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

[...]

b) de plaats van vervoerdiensten, de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden”.

Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

9. Navitours Sàrl, een vennootschap naar Luxemburgs recht, organiseert toeristische rondvaarten over een deel van de Moezel dat krachtens het grensverdrag van 1984 onder gezamenlijke soevereiniteit valt. Wegens deze bijzondere status van de rivier zijn de activiteiten van Navitours door de belastingdienst aangemerkt als in het buitenland verrichte activiteiten in de zin van de btw-regelgeving, zodat die dienst geen betaling van de belasting over de prijs van de genoemde rondvaarten heeft gevorderd.

10. In 2004 heeft Navitours voor de uitoefening van haar activiteiten in Nederland een passagiersschip gekocht. De belastingdienst heeft op dit schip de bepalingen betreffende de intracommunautaire verwerving toegepast. Dat wil zeggen dat de transactie in Nederland was

⁶ PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”.

⁷ PB 1991, L 376, blz. 1.

vrijgesteld en in Luxemburg werd belast.⁸ De belastingdienst heeft Navitours evenwel het recht op aftrek van de bij de verwerving van het schip betaalde btw geweigerd met het argument dat het schip bij gebreke van belastingheffing over de activiteiten van de vennootschap in condominiumwateren niet was gekocht met het oog op een belastbare activiteit, wat een voorwaarde is voor het recht op aftrek.

11. Naar aanleiding van het door Navitours ingestelde beroep is voormelde weigering van het recht op aftrek uiteindelijk betwist bij beslissing van de Cour d'appel (rechter in tweede aanleg, Luxemburg) van 10 juli 2014, waarin deze rechterlijke instantie heeft geoordeeld dat de activiteiten van de vennootschap ofwel in Luxemburg ofwel in Duitsland kunnen worden belast en dat zij derhalve recht op aftrek heeft.

12. Naar aanleiding van deze beslissing heeft de belastingdienst Navitours bij besluit van 5 augustus 2015 verzocht om over haar activiteiten btw te betalen voor de belastingjaren 2004 en 2005. Naar aanleiding van het door de vennootschap ingestelde beroep heeft de Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (rechter in eerste aanleg, Luxemburg) dit besluit evenwel nietig verklaard bij vonnis van 23 mei 2018. Deze rechterlijke instantie was met name van oordeel dat, bij gebreke van een tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten akkoord betreffende de toepassing van de btw op het grondgebied van het condominium, de Luxemburgse belastingdienst niet bevoegd is om deze belasting over de op dit grondgebied verrichte activiteiten te heffen. Dit vonnis is bevestigd bij beslissing van de Cour d'appel van 11 december 2019.

13. De État du Grand-Duché de Luxembourg (Luxemburgse Staat) en de Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (belastingdienst, Luxemburg) hebben tegen deze laatste beslissing cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter. In deze omstandigheden heeft de Cour de cassation de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Zijn/is artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat ‚[a]an 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’

en/of artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn [...], dat bepaalt dat ‚de plaats van vervoerdiensten, de plaats [is] waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden’

van toepassing op en leiden/leidt het ene en/of het andere artikel ertoe dat in Luxemburg btw moet worden geheven over personenvervoerdiensten die worden verricht door een in Luxemburg gevestigde dienstverrichter, wanneer deze diensten worden verricht binnen een condominium, zoals dit condominium is gedefinieerd in het [grensverdrag van 1984], zijnde een gemeenschappelijk grondgebied onder gezamenlijke soevereiniteit van het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland, en ten aanzien waarvan op het vlak van inning van

⁸ De intracommunautaire verwerving van goederen wordt geregeld in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn. In de procedure voor de nationale rechterlijke instanties heeft Navitours deze kwalificatie van de genoemde transactie betwist. De vennootschap was namelijk van mening dat, rekening houdend met de bijzondere status van de Moezel, het schip waarop deze transactie betrekking had nooit het Luxemburgse belastinggebied is binnengevaren. Dit standpunt was niet onlogisch, gelet op de wijze waarop condominiumia door de belastingautoriteiten worden behandeld. De nationale rechterlijke instanties hebben dit standpunt evenwel verworpen. Thans is de kwalificatie van de verwerving van het schip door Navitours als intracommunautaire verwerving van goederen in het hoofdgeding dan ook niet aan de orde.

de btw over vervoerdiensten geen akkoord tussen deze twee staten bestaat zoals was voorzien in artikel 5, lid 1, van het [grensverdrag van 1984], dat bepaalt dat „de verdragsluitende staten de aangelegenheden betreffende het recht dat van toepassing is op het onder de gezamenlijke soevereiniteit vallende gemeenschappelijke grondgebied bij wege van een aanvullend akkoord regelen?”

14. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 10 mei 2021 bij het Hof ingekomen. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Navitours, de Luxemburgse en de Duitse regering en de Europese Commissie. Het Hof heeft beslist geen terechtzitting te houden. Partijen hebben de door het Hof gestelde vraag schriftelijk beantwoord.

Analyse

15. Met zijn prejudiciële vraag in de onderhavige zaak stelt de verwijzende rechter in wezen twee kwesties aan de orde. Enerzijds wenst hij namelijk te vernemen of, bij gebreke van een akkoord tussen Luxemburg en Duitsland betreffende de toepassing van de bepalingen inzake de btw op het grondgebied van het condominium, deze bepalingen van toepassing zijn op de op dit grondgebied verrichte vervoerdiensten, en anderzijds of de toepassing daarvan leidt of kan leiden tot het heffen van belasting over deze diensten in Luxemburg.

16. Hoewel deze kwesties uiteraard nauw met elkaar verbonden zijn, staan zij toch los van elkaar en moeten zij achtereenvolgens worden behandeld. Alvorens dit te doen moet evenwel een prealabel probleem worden opgelost door te antwoorden op de vraag of in dit geval sprake is van vervoerdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn.

Toeristische scheepvaart als vervoerdienst voor btw-doeleinden

17. In het arrest *Trijber en Harmsen*⁹ heeft het Hof na een uitvoerige analyse geoordeeld¹⁰ dat, onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, een activiteit die erin bestaat tegen betaling passagiers diensten te verstrekken op een boot tijdens rondleidingen op de binnenwateren van een stad als partyverhuur, geen dienst „op het gebied van vervoer” in de zin van artikel 2, lid 2, onder d), van richtlijn 2006/123/EG¹¹ is.

18. Derhalve moet worden nagegaan of de door Navitours verrichte diensten in het licht van deze uitspraak wel „vervoerdiensten” in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn zijn. Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, raakt de prejudiciële vraag in de onderhavige zaak, die uitdrukkelijk betrekking heeft op de uitlegging van deze bepaling, zonder voorwerp. Mede daarom heeft het Hof de partijen in de onderhavige zaak een vraag over deze kwestie gesteld.¹²

⁹ Arrest van 1 oktober 2015, C-340/14 en C-341/14, EU:C:2015:641, punten 43-59 en punt 1 van het dictum.

¹⁰ In lijn met mijn voorstel. Zie mijn conclusie in de gevoegde zaken *Trijber en Harmsen* (C-340/14 en C-341/14, EU:C:2015:505, punten 26-43).

¹¹ Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PB 2006, L 376, blz. 36).

¹² Zoals door Navitours is aangegeven in haar antwoord op de gestelde vraag, moeten de door haar verrichte diensten, indien dit geen vervoerdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn zijn, worden aangemerkt als gemakkelijksdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder c), eerste streepje, van deze richtlijn. Dergelijke diensten worden belast op de plaats „waar die diensten materieel worden verricht”, hetgeen volgens de vennootschap opnieuw neerkomt op het grondgebied van het condominium. Ik ben er evenwel niet van overtuigd dat het Hof zonder aanvullende informatie van de verwijzende rechter zelfstandig een dergelijke kwalificatie van de betrokken diensten kan verrichten en het verzoek om een prejudiciële beslissing in de onderhavige zaak aldus kan redden.

19. Ik acht het evenwel niet passend om het begrip „vervoerdiensten” van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn op dezelfde wijze op te vatten als het begrip „diensten op het gebied van vervoer” van richtlijn 2006/123. Wat dat betreft sluit ik mij aan bij het standpunt dat door Navitours, de Luxemburgse regering en de Commissie is ingenomen in hun antwoorden op de vraag van het Hof.¹³

20. Om te beginnen merk ik op dat de genoemde uitspraak van het Hof grotendeels gebaseerd is op de bijzonder specifieke aard van de diensten die aan de orde waren in het hoofdgeding in een van de zaken naar aanleiding waarvan het arrest *Trijber en Harmsen* is gewezen en in het kader waarvan het vervoer zelf van secundair belang was.¹⁴ Niets wijst erop dat de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde diensten van Navitours van soortgelijke aard zijn. Deze diensten bestaan namelijk in de organisatie van rondvaarten over binnenwateren, hetgeen een activiteit is waarvan het vervoer van personen een essentieel onderdeel vormt.¹⁵

21. Ongeacht deze feitelijke verschillen wordt de verschillende uitlegging van het begrip „vervoerdiensten” in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn en het begrip „diensten op het gebied van vervoer” in de zin van artikel 2, lid 2, onder d), van richtlijn 2006/123 mijns inziens evenwel ondersteund door de volstrekt verschillende doelstelling van deze twee regelingen. Navitours, de Luxemburgse regering en de Commissie wijzen daar in hun antwoorden op de door het Hof gestelde vraag eveneens op.

22. Richtlijn 2006/123 geeft concreet gestalte aan de vrijheid van dienstverrichting en de vrijheid van vestiging van dienstverrichters op de interne markt. Artikel 2, lid 2, onder d), van deze richtlijn beoogt diensten die vallen onder de specifieke bepalingen van (de huidige) titel VI van het derde deel van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) en de bepalingen van afgeleid recht die op deze specifieke bepalingen zijn gebaseerd, en waarop het algemene beginsel van het vrij verrichten van diensten overeenkomstig artikel 58, lid 1, VWEU niet van toepassing is, van de werkingssfeer van deze richtlijn uit te sluiten. Deze bepaling moet derhalve strikt worden uitgelegd, in die zin dat zij enkel van toepassing is op het soort diensten waarvoor de uitsluiting van de toepassing van de vrijheid van dienstverrichting gerechtvaardigd is en voortvloeit uit de verdragsbepalingen. In het arrest *Trijber en Harmsen* heeft het Hof geoordeeld dat een dergelijke uitsluiting van de diensten waarop een van de hoofdgedingen betrekking had niet gerechtvaardigd was.

23. Artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn is van geheel andere aard. Het beoogt niet om de vervoerdiensten in het algemeen te reguleren ten opzichte van andere categorieën van diensten, maar slechts om deze diensten nader te regelen op een specifiek punt, namelijk de plaats waar zij worden verricht. Daarbij zij eraan herinnerd dat de specifieke regeling inzake de plaats van verrichting van met de btw belaste handelingen in wezen inhoudt dat deze plaats bepalend is voor de bevoegdheid om dergelijke handelingen te belasten. Wanneer bij een handeling op enigerlei wijze meer dan één lidstaat betrokken is (bijvoorbeeld in het geval van vervoer van de ene lidstaat naar de andere), zijn de regels voor het vaststellen van de plaats van

¹³ De Duitse regering heeft een genuanceerder antwoord gegeven, namelijk dat de kwalificatie van de betrokken diensten als vervoerdiensten tot de bevoegdheid van de verwijzende rechter behoort.

¹⁴ Zie arrest van 1 oktober 2015, *Trijber en Harmsen* (C-340/14 en C-341/14, EU:C:2015:641, punt 56).

¹⁵ De situatie is natuurlijk anders wanneer het schip aan de kade blijft liggen en voor een ander doel dan de scheepvaart wordt gebruikt, bijvoorbeeld om een internationale overeenkomst te ondertekenen (zoals het geval was bij het Schengenakkoord). In dat geval is naar mijn mening geen sprake van een vervoerdienst (zie punten 24 en 25 van deze conclusie).

verrichting van die handeling derhalve van belang voor de verdeling van de fiscale bevoegdheden tussen die lidstaten. De algemene regel luidt dat de belasting moet worden geheven op de plaats waar de goederen of diensten daadwerkelijk worden verbruikt.

24. Volgens artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn is de plaats van vervoerdiensten de plaats waar het vervoer (daadwerkelijk) plaatsvindt, „zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden”. De Uniewetgever was derhalve van mening dat de oplossing die de werkelijkheid het dichtst benadert erin bestaat dat de plaats van verrichting van vervoerdiensten wordt geacht de plaats te zijn waar het vervoermiddel zich tijdens de dienstverrichting bevindt, wanneer dit vervoermiddel in beweging is.¹⁶ De bevoegdheid om een dergelijke dienst te belasten wordt derhalve bepaald door de afstand die door het vervoermiddel is afgelegd op het grondgebied van de betrokken lidstaat en niet door bijvoorbeeld de plaats van lading of het tijdstip waarop de dienst wordt verricht.¹⁷

25. Vanuit dit oogpunt moet een vervoerdienst in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn mijns inziens derhalve worden geacht elke dienst te zijn waarvan het enige of voornaamste bestanddeel bestaat in het vervoer van personen of goederen over meer dan onbeduidende afstanden¹⁸, ongeacht het doel (handel, toerisme, vrijetijdsbesteding, enzovoort) waarvoor dit vervoer plaatsvindt en ongeacht of de dienst op dezelfde plaats dan wel op verschillende plaatsen begint en eindigt. In een dergelijke situatie kan de heffingsbevoegdheid tussen verschillende lidstaten worden verdeeld, en deze verdeling dient in overeenstemming met die bepaling te geschieden, dat wil zeggen met inachtneming van de afgelegde afstanden.

26. Mijns inziens staat het beginsel dat soortgelijke begrippen die in verschillende handelingen van Unierecht worden gebruikt op dezelfde wijze moeten worden uitgelegd niet aan een dergelijk onderscheid in de betekenis van de betrokken begrippen in de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/123 in de weg.¹⁹

27. In de eerste plaats rechtvaardigen de verschillende aard en het verschillende doel van deze twee regelingen, zoals hierboven aangegeven, de verschillende uitlegging van de begrippen „vervoerdiensten” en „diensten op het gebied van vervoer” in deze twee normatieve handelingen. Soortgelijke diensten kunnen voor de toepassing van deze twee rechtshandelingen derhalve verschillend worden gekwalificeerd.

28. In de tweede plaats is een volledige overeenstemming van de uitlegging van deze begrippen hoe dan ook niet mogelijk.

29. Ten eerste worden havendiensten in artikel 2, lid 2, onder d), van richtlijn 2006/123 uitdrukkelijk tot de diensten op het gebied van vervoer gerekend. Evenzo heeft het Hof geoordeeld dat diensten op het gebied van de technische controle van voertuigen onder deze bepaling vallen.²⁰ Naar mijn mening lijkt het geen twijfel dat noch havendiensten noch diensten

¹⁶ Zie in die zin arrest van 6 november 1997, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, punten 12-14).

¹⁷ Dit beginsel is door het Hof uitdrukkelijk bevestigd in het arrest van 6 november 1997, *Reisebüro Binder* (C-116/96, EU:C:1997:520, punten 15 en 16).

¹⁸ Dit laatste voorbehoud sluit diensten zoals bijvoorbeeld het verplaatsen van voorwerpen met behulp van een kraan van het begrip „vervoerdiensten” uit.

¹⁹ Zie ook, in verband met het begrip „verzekering”, arrest van 8 oktober 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) en United Biscuits Pension Investments* (C-235/19, EU:C:2020:801, punt 36).

²⁰ Arrest van 15 oktober 2015., *Grupo Itevelesa e.a.* (C-168/14, EU:C:2015:685, punt 1 van het dictum).

op het gebied van de technische controle van voertuigen vervoerdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn kunnen zijn. Met name is het onmogelijk om op dergelijke diensten het in deze bepaling gehanteerde criterium van de afgelegde afstand toe te passen.

30. Ten tweede heeft het Hof uitdrukkelijk geoordeeld dat cruises onder de bepalingen van verordening (EEG) nr. 3577/92²¹ vallen, en derhalve tevens onder titel VI VWEU betreffende het vervoer, krachtens welke deze verordening is vastgesteld.²² Het zou moeilijk zijn om cruises op binnenwateren anders te behandelen, ook al vallen zij onder de bepalingen van een andere verordening die krachtens dezelfde Verdragsbepalingen is vastgesteld.²³

31. Hieruit volgt dat het moeilijk is om binnen de verschillende handelingen van Unierecht die betrekking hebben op de verschillende gebieden van vervoer, tot een uniforme uitlegging van het begrip „vervoer” en de afgeleide termen te komen. Zoals ik hierboven reeds heb aangegeven, acht ik een dergelijke uniforme uitlegging evenmin noodzakelijk, gelet op de uiteenlopende doelstellingen van deze regelingen.²⁴

32. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging te oordelen dat diensten die bestaan in de organisatie van rondvaarten per binnenschip, vervoerdiensten in de zin van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn zijn.

Toepassing van de bepalingen inzake de btw op het grondgebied van het condominium

33. Overeenkomstig artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn is de plaats van verrichting van de vervoerdiensten over de binnenwateren van de Moezel daar waar deze rivier de grens tussen Luxemburg en Duitsland vormt, het door deze wateren gevormde gebied en derhalve, overeenkomstig het grensverdrag van 1984, het grondgebied dat onder de gezamenlijke soevereiniteit van beide lidstaten valt, dat wil zeggen het condominium. Derhalve moet worden nagegaan of op dit grondgebied is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van deze richtlijn, en derhalve of dit grondgebied het binnenland van een lidstaat in de zin van artikel 3, lid 2, van de aangehaalde richtlijn is en voorts of, en onder welke voorwaarden deze lidstaten hun wettelijke bepalingen ter omzetting van deze richtlijn op dit grondgebied kunnen toepassen.

Grondgebied van het condominium als binnenland in de zin van de bepalingen inzake de btw

34. Zoals ik reeds heb vermeld, zijn de rondvaartactiviteiten van Navitours op de Moezel niet aan de btw onderworpen omdat de Luxemburgse (en blijkbaar ook de Duitse) belastingdienst deze op het grondgebied van het condominium verrichte activiteit niet heeft aangemerkt als „in het binnenland” verrichte activiteit in de zin van de bepalingen inzake de btw. Dit was te wijten aan de bijzondere status van dit grondgebied, dat onder de gezamenlijke soevereiniteit van de twee lidstaten valt. Hoewel het standpunt van de Luxemburgse belastingdienst is gewijzigd omdat aan Navitours het recht op aftrek van de btw over de kosten van de verwerving van een schip voor de

²¹ Verordening van de Raad van 7 december 1992 houdende toepassing van het beginsel van het vrij verrichten van diensten op het zeevervoer binnen de lidstaten (cabotage in het zeevervoer) (PB 1992, L 364, blz. 7).

²² Arrest van 27 maart 2014, Alpina River Cruises en Nicko Tours (C-17/13, EU:C:2014:191).

²³ Meer bepaald verordening (EEG) nr. 3921/91 van de Raad van 16 december 1991 tot vaststelling van de voorwaarden waaronder vervoersondernemers worden toegelaten tot binnenlands goederen- en personenvervoer over de binnenwateren in een lidstaat waar zij niet gevestigd zijn (PB 1991, L 373, blz. 1).

²⁴ Zie ook de conclusie van advocaat-generaal P. Pikamäe in de zaak United Biscuits (Pensions Trustees) en United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:380, punt 73).

uitoefening van haar activiteit moest worden toegekend, lijkt het standpunt dat het condominium een bijzondere fiscale status heeft te worden gedeeld door de rechterlijke instanties van eerste en tweede aanleg in het hoofdgeding.

35. Ik ben evenwel niet van mening dat dit het juiste standpunt is.

36. Artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn definieert het binnenland onder verwijzing naar de territoriale werkingssfeer van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap zoals die in artikel 299²⁵ voor elke lidstaat is omschreven. Volgens deze laatste bepaling is het Verdrag, en derhalve ook de Zesde richtlijn, met name ook van toepassing op de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg. Hoewel deze bepaling een aantal uitzonderingen en bijzondere regels bevat, heeft geen daarvan betrekking op het grondgebied van het condominium.²⁶ Evenmin is dit grondgebied uitgesloten van het begrip „binnenland” krachtens artikel 3, lid 3, van de Zesde richtlijn.

37. Bijgevolg kan alleen worden geconcludeerd dat het grondgebied van het condominium binnenland in de zin van artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn is. Anders zou moeten worden geconcludeerd dat het Unierecht in het geheel niet op dit grondgebied van toepassing is, wat evenwel een absurde conclusie zou zijn.

38. De specificiteit van dit geval is evenwel gelegen in het feit dat het gelijktijdig betrekking heeft op het nationale grondgebied van twee lidstaten, wat een uitzonderlijke situatie is die door de opstellers van de Zesde richtlijn niet is voorzien. Derhalve moet worden geantwoord op de vraag volgens welke regels deze richtlijn op dit grondgebied moet worden toegepast.

Voorwaarden voor de toepassing van de bepalingen inzake de btw op het grondgebied van het condominium

39. De Duitse regering en ook Navitours hebben in hun opmerkingen in de onderhavige zaak aangevoerd dat de beginselen van internationaal publiekrecht voorschrijven dat voor de uitoefening van de soevereiniteit van een van de betrokken staten op het grondgebied van het condominium de instemming van de andere staat vereist is, zodat de uitoefening door het Groothertogdom Luxemburg of de Bondsrepubliek Duitsland van hun btw-bevoegdheden op het onder hun gezamenlijke soevereiniteit vallende grondgebied onmogelijk is zonder dat een op artikel 5 van het grensverdrag van 1984 gebaseerd akkoord wordt gesloten.²⁷ Bovendien is de Duitse regering van mening dat de Zesde richtlijn zich er niet tegen verzet dat beide betrokken lidstaten overeenkomstig het internationale recht en in het belang van het goede nabuurschap tijdelijk afzien van belastingheffing over de op dit grondgebied verrichte handelingen.

40. In het licht van het Unierecht is deze stelling mijns inziens evenwel volstrekt ongegrond.

41. De Zesde richtlijn bevat geen enkele bepaling die het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland de bevoegdheid geeft om af te zien van belastingheffing over handelingen die op het grondgebied van het condominium worden verricht. Volgens artikel 2 van deze richtlijn is iedere dienst die onder bezwarende titel wordt verricht aan de belasting

²⁵ Voorheen artikel 227 EEG-Verdrag.

²⁶ Ik herinner eraan dat het condominium reeds bestond voorafgaand aan de sluiting van het grensverdrag van 1984 (zie punt 2 van deze conclusie).

²⁷ Voor zover bekend is er nog geen akkoord gesloten.

onderworpen en moet elke uitzondering op deze regel duidelijk en strikt worden omschreven.²⁸ De richtlijn bevat daarentegen geen bepaling die handelingen op het grondgebied van een condominium vrijstelt van belastingheffing.

42. Wat betreft het grensverdrag van 1984 zij er bovenal op gewezen dat het Unierecht het internationale recht eerbiedigt voor zover dit de territoriale reikwijdte van de soevereiniteit van de lidstaten definieert. De territoriale werkingssfeer van het Unierecht is juist gedefinieerd onder verwijzing naar het gebied van die soevereiniteit zoals afgebakend door het internationale recht en het ter uitvoering daarvan vastgestelde nationale recht. Dit wordt gewaarborgd door de specifieke bepalingen van artikel 299 EG-Verdrag²⁹ en, op het gebied van de btw, door artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn³⁰. Dat is ook de strekking van de uitspraken waarop de Duitse regering zich beroept.³¹

43. Derhalve houdt artikel 1 van het grensverdrag van 1984 in dat zowel het Groothertogdom Luxemburg als de Bondsrepubliek Duitsland hun fiscale bevoegdheid inzake de btw op het grondgebied van het condominium kunnen (en moeten) uitoefenen en het recht hebben om afspraken te maken over de regels voor de uitoefening van die bevoegdheid.

44. Het Hof heeft daarentegen herhaaldelijk geoordeeld dat de bepalingen van een overeenkomst tussen twee lidstaten niet in hun onderlinge betrekkingen kunnen worden toegepast indien zij in strijd zijn met de verdragsbepalingen.³² Hetzelfde moet mijns inziens gelden ten aanzien van de onverenigbaarheid van een dergelijke overeenkomst met handelingen van afgeleid Unierecht, omdat de lidstaten anders onderling zouden kunnen afspreken om van het Unierecht af te wijken, hetgeen de doeltreffendheid ervan zou aantasten. Bijgevolg kan het ontbreken van een akkoord zoals die waarin wordt voorzien door artikel 5 van het grensverdrag van 1984 geen rechtvaardiging vormen voor de handhaving van een met het Unierecht onverenigbare situatie waarin handelingen die op het grondgebied van het condominium worden verricht niet worden belast. Voorts zij opgemerkt dat het grensverdrag van 1984 recenter is dan de Zesde richtlijn, zodat beide betrokken lidstaten op het tijdstip van sluiting van dat verdrag op de hoogte waren van hun verplichtingen uit hoofde van deze richtlijn.

45. Wat ten slotte het argument van de Duitse regering betreft, namelijk dat het niet heffen van belasting over op het grondgebied van het condominium verrichte handelingen tijdelijk van aard is aangezien de betrokken lidstaten nog onderhandelen over een passend akkoord overeenkomst, volstaat het om vast te stellen dat deze „tijdelijke” situatie al bijna 45 jaar heeft geduurd.³³ Bovendien voorziet de Zesde richtlijn niet in permanente of tijdelijke afwijkingen met betrekking tot het grondgebied van een condominium.

²⁸ Zie in dezelfde zin recentelijk arrest van 21 oktober 2021, *Dubrovin & Tröger – Aquatics* (C-373/19, EU:C:2021:873, punt 22).

²⁹ Thans artikel 52 VEU en artikel 355 VWEU. Zie ook artikel 77, lid 4, VWEU.

³⁰ Thans artikel 5, lid 2, van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), waarbij de Zesde richtlijn is vervangen.

³¹ Deze regering verwijst met name naar de arresten van 29 maart 2007, *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, punten 57 e.v.), en 27 februari 2018, *Western Sahara Campaign UK* (C-266/16, EU:C:2018:118, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

³² Zie met name het arrest van 20 mei 2003, *Ravil* (C-469/00, EU:C:2003:295, punt 37). Het arrest van 6 maart 2018, *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158), was eveneens op deze aanname gebaseerd.

³³ Krachtens artikel 1 van de Zesde richtlijn dienden de lidstaten uiterlijk op 1 januari 1978 een gemeenschappelijk btw-stelsel in te voeren. Hoewel het grensverdrag van 1984 van latere datum is, wijst niets erop dat de fiscale situatie op het grondgebied van het condominium voorafgaand aan dat verdrag anders was dan thans het geval is.

46. Aan deze conclusies wordt evenmin afgedaan door het feit dat de Raad uitvoeringsbesluit 2010/579/EU heeft vastgesteld.³⁴ Dit besluit betrof de aanmerking van de grensbrug over de Moezel tussen Luxemburg en Duitsland als volledig op Luxemburgs grondgebied gelegen voor wat betreft de belastingheffing op de levering van goederen, en diensten en de intracommunautaire levering van goederen in het kader van de renovatie van die brug.

47. Anders dan Navitours in haar opmerkingen suggereert, vloeide dit besluit niet voort uit de niet-toepasselijkheid van de btw-regels op handelingen die worden verricht in het kader van de renovatie van de brug, maar enkel uit de noodzaak om de toepassing daarvan te vereenvoudigen door het grondgebied van één enkele lidstaat aan te wijzen als de plaats waar deze handelingen worden verricht.³⁵ Het betrof niet alleen handelingen waarvan de plaats van verrichting het grondgebied van het condominium was, maar tevens handelingen waarvan de plaats van verrichting overeenkomstig de bepalingen van richtlijn 2006/112 het exclusieve grondgebied van een van de lidstaten was. Overigens blijkt duidelijk uit de titel van dit besluit dat het *afwijkingen* van de bepalingen van die richtlijn toestaat, maar niet van de maatregelen die nodig zijn voor de toepassing daarvan.

48. Voorts was een van de voorwaarden voor de vaststelling van dit besluit dat het geen negatieve gevolgen mocht hebben voor de eigen middelen van de Unie uit de btw.³⁶ Het feit dat sedert 1978 geen belasting wordt geheven over de handelingen die de op het grondgebied van het condominium worden verricht, heeft echter ongetwijfeld dergelijke negatieve gevolgen.

49. Daaraan dient nog te worden toegevoegd dat, zoals de onderhavige zaak en het hoofdgeding perfect illustreren, de niet-belasting van de betrokken handelingen aanleiding geeft tot verdere onregelmatigheden bij de toepassing van de btw met betrekking tot handelingen die in eerdere stadia worden verricht. Deze handelingen, zoals de verwerving van het cruiseschip voor de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende activiteiten op het grondgebied van het condominium, worden ofwel niet belast (volgens het aanvankelijke standpunt van Navitours³⁷) ofwel belast zonder recht op aftrek (volgens het aanvankelijke standpunt van de belastingdienst³⁸) of geven recht op aftrek, ook al worden de handelingen in een later stadium van de omzet niet daadwerkelijk belast (volgens de uitspraken van de rechterlijke instanties van eerste en tweede aanleg in het hoofdgeding³⁹). Geen van deze situaties is in overeenstemming met de bepalingen van de Zesde richtlijn.⁴⁰

50. Gelet op een en ander moet worden vastgesteld dat zowel het Groothertogdom Luxemburg als de Bondsrepubliek Duitsland, door de op het grondgebied van het condominium verrichte handelingen niet aan de btw te onderwerpen, de krachtens de bepalingen van de Zesde richtlijn (thans richtlijn 2006/112) op hen rustende verplichtingen niet is nagekomen.⁴¹ Deze handelingen

³⁴ Uitvoeringsbesluit van de Raad van 27 september 2010 waarbij de Bondsrepubliek Duitsland en het Groothertogdom Luxemburg worden gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 5 van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 256, blz. 20).

³⁵ Overwegingen 4 en 5 van besluit 2010/579.

³⁶ Overweging 6 van besluit 2010/579.

³⁷ Zie voetnoot 8 van deze conclusie.

³⁸ Zie punt 10 van deze conclusie.

³⁹ Zie punt 11 van deze conclusie.

⁴⁰ Deze zaak heeft geen betrekking op handelingen die in eerdere stadia zijn verricht. Mede daarom ga daar niet verder op in. Ik wijs er slechts kort op dat in de eerste en de derde situatie inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat alle niet-vrijgestelde handelingen die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen belastbaar zijn, en dat in de tweede situatie het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geschonden.

⁴¹ Zie arrest van 23 mei 1996, Commissie/Griekenland, C-331/94, EU:C:1996:211.

zijn volgens deze bepalingen namelijk onderworpen aan belasting, en het ontbreken van een akkoord als bedoeld in artikel 5 van het grensverdrag van 1984 ontslaat deze lidstaten niet van de toepassing van deze bepalingen.

51. Derhalve moet nog worden uitgemaakt of de bepalingen van de Zesde richtlijn zich verzetten tegen de unilaterale belasting door een van de betrokken lidstaten van diensten die op het grondgebied van het condominium worden verricht.

Belastingheffing door een van de betrokken lidstaten op handelingen die op het grondgebied van het condominium worden verricht

52. Zoals volgt uit de zevende overweging van de Zesde richtlijn hebben de bepalingen inzake de vaststelling van de plaats van de handelingen waarover btw verschuldigd is met name tot doel om competentieconflicten tussen de lidstaten te vermijden die aanleiding kunnen geven tot dubbele belastingheffing of niet-belastingheffing over dergelijke handelingen.⁴² De Uniewetgever heeft de uitzonderlijke situatie van een condominium waarin handelingen die op het grondgebied daarvan worden verricht onder de fiscale bevoegdheid van twee lidstaten vallen evenwel niet voorzien, en heeft daarvoor geen regeling getroffen.

53. Volgens artikel 5 van het grensverdrag van 1984 moet deze situatie worden opgelost door middel van een op basis van deze bepaling gesloten akkoord tussen het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland. De genoemde lidstaten hebben evenwel verzuimd om een dergelijk akkoord te sluiten. Het ontbreken van een dergelijk akkoord en de daaruit voortvloeiende niet-belasting van de op het grondgebied van het condominium verrichte handelingen leiden niet alleen tot schending van de bepalingen inzake de btw, maar kunnen tevens worden beschouwd als schending van het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking.⁴³ Derhalve moet worden nagegaan hoe de fiscale bevoegdheid van de betrokken lidstaten om deze handelingen te belasten moet worden vastgesteld bij gebreke van een tussen hen gesloten akkoord.

Voorstel van de Commissie

54. In haar opmerkingen stelt de Commissie voor om er in een dergelijke uitzonderlijke situatie van uit te gaan dat de plaats van verrichting van een vervoerdienst de plaats is waar deze dienst een aanvang neemt, dat wil zeggen – in de feiten van het hoofdgeding – de rivierhalte van vertrek van de rondvaartboot waarmee de vervoerdienst wordt verleend. Dit voorstel heeft ongetwijfeld de verdienste dat het een duidelijke oplossing biedt voor de kwestie van de fiscale bevoegdheid, aangezien de oevers van de Moezel, in tegenstelling tot de wateren ervan, zich op het exclusieve grondgebied van de betrokken lidstaten bevinden, wat in de omstandigheden van de hoofdgedingen het Luxemburgse grondgebied is. Dit voorstel is tevens in overeenstemming met het algemene beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik, daar kan worden aangenomen dat de plaats van verbruik van een personenvervoerdienst de plaats is waar de passagiers zich op reis begeven.

⁴² Zie arrest van 6 november 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, EU:C:1997:520, punt 12), en, recentelijk, arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

⁴³ Zie arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41).

55. Ik ben er evenwel geen voorstander van dat het Hof dit voorstel aanvaardt, en wel om drie redenen.

56. In de eerste plaats wordt dit voorstel niet ondersteund door de bepalingen van de Zesde richtlijn. Wat betreft de verrichting van diensten voorziet de richtlijn slechts in de algemene regel van belastingheffing op de plaats van vestiging van de dienstverrichter (artikel 9, lid 1) alsmede in een aantal uitzonderingen, waarvan er een betrekking heeft op vervoerdiensten en voorschrijft dat de plaats van de dienst wordt geacht de plaats te zijn waar het vervoer plaatsvindt [artikel 9, lid 2, onder b)]. Anderzijds bevat deze richtlijn geen bepaling krachtens welke, al was het naar analogie, een verband kan worden gelegd tussen de plaats van verrichting van een vervoerdienst en de plaats van aanvang van het betreffende vervoer.

57. Volledigheidshalve voeg ik hieraan toe dat in de huidige regelgeving de plaats van verrichting van vervoerdiensten inderdaad wordt gedefinieerd als de plaats van vertrek, maar dat dit alleen geldt voor intracommunautair goederenvervoer voor niet-belastingplichtigen.⁴⁴ Met betrekking tot personenvervoerdiensten geldt daarentegen hetzelfde beginsel als dat van artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn, namelijk dat de plaats van verrichting van een dergelijke dienst de plaats is waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden.⁴⁵ Zelfs bij een dynamische uitlegging van deze bepaling kan derhalve geen verband worden gelegd tussen de plaats van verrichting van een personenvervoerdienst en de plaats van vertrek van dit vervoer.

58. Indien het Commissievoorstel wordt aanvaard, zou bovendien twijfel rijzen over de vraag of de door haar voorgestelde regel alleen van toepassing moet zijn op het grondgebied van een condominium of ook op andere situaties van personenvervoer tussen verschillende lidstaten. Ik zie namelijk geen reden waarom voor het grondgebied van een condominium andere regels zouden moeten gelden dan voor andere soortgelijke situaties. De moeilijkheid bij de toepassing van de btw-regels op het grondgebied van een condominium is van technische aard en moet worden opgelost krachtens de geldende regels, veeleer dan door bij wijze van uitlegging afzonderlijke rechtsregels te creëren. De toepassing van het voorstel van de Commissie op alle personenvervoerdiensten tussen verschillende lidstaten zou in feite neerkomen op een wijziging van de bepalingen van de Zesde richtlijn.

59. In de tweede plaats vindt het Commissievoorstel geen steun in de feitelijke situatie in de onderhavige zaak. Zoals bepaald in artikel 1, lid 3, van het grensverdrag van 1984 wordt de grens van het onder de gezamenlijke soevereiniteit vallende gebied namelijk bepaald door de lijn waar het wateroppervlak samenvloeit met het landoppervlak. Met andere woorden, het wateroppervlak van de Moezel is volledig condominiumgebied. Volgens artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn is de plaats van een dienst de plaats waar het vervoer plaatsvindt, *zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden*, dat wil zeggen vanaf het tijdstip van vertrek van het vervoermiddel, in dit geval het schip.

60. Dit betekent dat, hoewel de passagiers aan boord gaan vanaf een halte die mogelijk gelegen is op het exclusieve grondgebied van een van de betrokken lidstaten⁴⁶, de vervoerdienst volledig op het wateroppervlak en derhalve op het grondgebied van het condominium plaatsvindt. Derhalve kan niet worden geconcludeerd, zoals de Commissie voorstaat, dat de verrichting van de dienst

⁴⁴ Artikel 50 van richtlijn 2006/112.

⁴⁵ Artikel 48 van richtlijn 2006/112.

⁴⁶ Dit is evenwel niet vanzelfsprekend, aangezien artikel 1, lid 2, van het grensverdrag van 1984 bepaalt dat het gemeenschappelijke grondgebied ook installaties in het water omvat.

begint op het exclusieve grondgebied van een lidstaat en vervolgens louter wordt voortgezet op het grondgebied van het condominium. Daarom kan in deze zaak geen analogie worden getrokken met de zaak *Trans Tirreno Express*⁴⁷, waarin het Hof ten aanzien van een zeevervoerdienst die begon en eindigde in de territoriale wateren van een lidstaat de belastingheffing ook heeft toegestaan voor zover dit vervoer in internationale wateren plaatsvond. Het vervoer over de Moezel op het grensgebied tussen Luxemburg en Duitsland vindt immers volledig plaats op het grondgebied dat onder de gezamenlijke soevereiniteit van deze twee lidstaten valt.

61. In de derde en laatste plaats is uiteraard een zeer kritische houding mogelijk ten aanzien van het feit dat het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland tot op heden nog geen akkoord als bedoeld in artikel 5 van het grensverdrag van 1984 hebben gesloten en dat zij de op het grondgebied van het condominium verrichte vervoerdiensten derhalve niet hebben belast. Dit doet evenwel niet af aan het feit dat het grondgebied onder hun gezamenlijke soevereiniteit valt en dat beide lidstaten er bijgevolg in beginsel fiscale bevoegdheid over uitoefenen en het recht hebben om in overeenstemming met het Unierecht te bepalen op welke wijze die bevoegdheid moet worden uitgeoefend.

62. Aanvaarding van het Commissievoorstel zou de Bondsrepubliek Duitsland daarentegen haar fiscale bevoegdheid op het condominiumgebied ontnemen voor zover op dat gebied vervoerdiensten worden verricht vanaf een op het exclusieve grondgebied van Luxemburg gelegen rivierhalte (en omgekeerd). De Zesde richtlijn bevat geen bepalingen die rechtvaardigen dat deze bevoegdheid aan deze staten wordt ontnomen.

63. Dat is ook niet nodig, omdat mijns inziens op grond van het Unierecht een veel eenvoudiger oplossing voor de onderhavige situatie kan worden gevonden.

Mijn voorstel voor een oplossing

64. Het Unierecht vereist dat de op het grondgebied van het condominium verrichte handelingen worden belast op een wijze die in overeenstemming is met de bepalingen van de Zesde richtlijn. Vanuit dit oogpunt is het niet van essentieel belang of en hoe het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland het eens worden over de wijze waarop de bepalingen inzake de btw op dit grondgebied moeten worden toegepast. Zowel een eenzijdige belastingheffing door een van de betrokken lidstaten als een belastingheffing op een door deze lidstaten onderling overeengekomen wijze voldoet aan deze voorwaarde. Bijgevolg voldoet de eenzijdige belasting van de genoemde handelingen door een van deze lidstaten aan de Unierechtelijke vereisten. Mogelijke nadere afspraken tussen de betrokken lidstaten zijn een zaak van hun bilaterale betrekkingen op grond van de regels van het internationale recht, waaronder het grensverdrag van 1984. Dit is vanuit het oogpunt van het Unierecht evenwel geen zaak van belang.

65. Deze oplossing kan worden vergeleken met de in het burgerlijke recht bekende rechtsfiguur van de hoofdelijke aansprakelijkheid, waarbij verschillende schuldenaren verantwoordelijk zijn voor het verrichten van een bepaalde prestatie maar de verrichting daarvan door een van hen tegemoetkomt aan de vordering van de schuldeiser, zodat deze niet tussen hoeft te komen in de verdere afrekening tussen de schuldenaren.

⁴⁷ Arrest van 23 januari 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, EU:C:1986:31).

66. Het Unierecht staat er derhalve niet aan in de weg dat de op het grondgebied van het condominium verrichte vervoerdiensten in Luxemburg aan de btw worden onderworpen. Indien een dergelijke verdeling van de heffingsbevoegdheid daarentegen niet bevredigend is voor de Bondsrepubliek Duitsland, kan deze staat met het Groothertogdom Luxemburg een passend akkoord sluiten krachtens artikel 5 van het grensverdrag van 1984.

67. Anders dan wat de Duitse regering vreest, houdt deze oplossing geen risico van dubbele belastingheffing op de genoemde diensten in.

68. Zoals deze regering zelf aangeeft in haar opmerkingen is een dubbele belastingheffing op dezelfde handelingen in strijd met het grondbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, namelijk het beginsel van de neutraliteit van de btw.⁴⁸ De regels van de Zesde richtlijn ter bepaling van de plaats van belastbare handelingen zijn onder meer bedoeld om dubbele belastingheffing over dezelfde handelingen in verschillende lidstaten te voorkomen.

69. Wanneer een handeling in een lidstaat is belast volgens de regels van de Zesde richtlijn, betekent dit bijgevolg dat deze handeling in andere lidstaten niet opnieuw mag worden belast. Een dergelijke nieuwe belasting zou in strijd met het Unierecht worden geheven en moeten worden terugbetaald.⁴⁹ Zo nodig dienen de belastingautoriteiten van een van de betrokken lidstaten de autoriteiten van de andere lidstaat in het kader van de bestuurlijke samenwerking om relevante informatie te verzoeken.⁵⁰ Het verbod op dubbele belastingheffing is onderworpen aan toetsing door de nationale rechterlijke instanties, die in het geval van twijfel de mogelijkheid en soms de verplichting hebben om het Hof te verzoeken het Unierecht correct uit te leggen.⁵¹

70. Bovendien kunnen de betrokken lidstaten, in het geval van een geschil over de toepassing van de btw-regels op het grondgebied van het condominium, dit geschil overeenkomstig artikel 273 VWEU krachtens een compromis voorleggen aan het Hof.

Samenvatting

71. Zoals volgt uit het voorgaande, zijn de bepalingen van de Zesde richtlijn ten volle van toepassing op handelingen die op het grondgebied van het condominium worden verricht, ongeacht of er al dan niet een akkoord als bedoeld in artikel 5 van het grensverdrag van 1984 is gesloten. De specifieke regels voor de toepassing van deze bepalingen op het grondgebied van het condominium kunnen bij wege van het genoemde akkoord worden vastgesteld. Bij gebreke van dit akkoord verzet het Unierecht zich er evenwel niet tegen dat de genoemde handelingen unilateraal worden belast door een van de betrokken lidstaten. Een dergelijke belastingheffing brengt mee dat dezelfde handelingen niet door de andere betrokken lidstaat mogen worden belast.

⁴⁸ Zie met name arrest van 23 november 2017, CHEZ Elektro Bulgaria en FrontEx International (C-427/16 en C-428/16, EU:C:2017:890, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁹ Zie met name arresten van 23 november 2017, CHEZ Elektro Bulgaria en FrontEx International (C-427/16 en C-428/16, EU:C:2017:890, punt 67), en 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 52).

⁵⁰ Arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 3 van het dictum).

⁵¹ Arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 51).

Conclusie

72. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Cour de cassation te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991, gelezen in samenhang met artikel 3, lid 2, van deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op de personenvervoerdiensten die worden verricht op het grondgebied dat krachtens de toepasselijke internationale overeenkomsten onder de gezamenlijke soevereiniteit van het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland valt, ongeacht of deze lidstaten al dan niet een akkoord inzake de toepassing van deze bepaling op dit grondgebied hebben gesloten.

Artikel 9, lid 2, onder b), van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat deze diensten hetzij in onderlinge overeenstemming door beide lidstaten, hetzij eenzijdig door een van hen worden belast. In het laatste geval verliest de andere lidstaat de bevoegdheid om de genoemde handelingen te belasten.”