

van de basisregels van de artikelen 2 en 3 van de richtlijn, waarin het strikte territorialiteitsbeginsel wordt bekrachtigd, en niet de afwijkende bepalingen van artikel 9.

2. Ofschoon het geografisch toepassingsgebied van richtlijn nr. 77/388 overeenkomt met de werkingssfeer van het EEG-Verdrag zoals die in artikel 227 voor elke Lid-Staat is omschreven, en de in de richtlijn neergelegde regeling derhalve noodzakelijk en dwingend van toepassing is op het gehele nationale grondgebied van de Lid-Staten, beperkt de richtlijn,

inzonderheid artikel 9, lid 2, sub b, geenszins de vrijheid van de Lid-Staten om het toepassingsgebied van hun fiscale wetgeving uit te breiden tot buiten hun eigenlijke territoriale grenzen, mits zij geen inbreuk maken op de bevoegdheden van andere staten. Artikel 9, lid 2, sub b, verzet zich er niet tegen dat een Lid-Staat BTW heft over een vervoerdienst tussen twee op zijn nationale grondgebied gelegen punten, ook al vindt het vervoer gedeeltelijk daarbuiten plaats, mits die staat geen inbreuk maakt op de fiscale bevoegdheden van andere staten.

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
SIR GORDON SLYNN
van 12 december 1985 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

Trans Tirreno Express SpA vervoert passagiers en goederen over zee van de haven van Livorno op het Italiaanse vasteland naar de haven van Olbia op het eiland Sardinië, dat Italiaans grondgebied is en deel uitmaakt van de Gemeenschap. Op 1 oktober 1981 sloeg het BTW-kantoor te Sassari Trans Tirreno aan voor een bedrag van 943 479 000 LIT aan BTW dat zij verschuldigd zou zijn over het totaal van haar inkomsten uit dit vervoer in 1980. Trans Tirreno achtte zulks onwettig, op grond dat geen BTW verschuldigd zou zijn over de inkomsten betreffende het gedeelte van het traject dat in internationale wateren werd afgelegd, en dat veruit het grootste deel van de reis uitmaakte.

Het geschil werd aanhangig gemaakt bij de Commissione tributaria di secondo grado te Sassari, die de behandeling heeft geschorst en het Hof van Justitie om een uitspraak heeft verzocht over de vraag of ingevolge artikel 9, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) van de Raad van 17 mei 1977 (PB 1977, L 145, blz. 1) BTW alleen kan worden geheven met betrekking tot de afstanden die tijdens internationaal vervoer (van staat naar staat) binnen het grondgebied van Lid-Staten zijn afgelegd, dan wel of zij eveneens kan worden geheven met betrekking tot nationaal vervoer (tussen twee plaatsen binnen één staat) dat, zoals in casu, voornamelijk in exterritoriale wateren plaatsvindt.

Blijkens haar titel betreft de Zesde richtlijn de „harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de

* Vertaald uit het Engels.

toegevoegde waarde: uniforme grondslag". Ingevolge artikel 1 moeten de Lid-Staten hun huidige stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in overeenstemming brengen met de bepalingen van de richtlijn.

Voorts bepaalt de richtlijn onder meer:

„Artikel 2

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;
- 2) de invoer van goederen."

„Artikel 3

- 1) 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 Lid-Staat is omschreven."

„Artikel 9

- 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."

Ingevolge artikel 7, lid 4, sub c, van decreet nr. 633 van de President van de Republiek van 26 oktober 1972 (gewone bijlage bij

GURI nr. 292, blz. 2), zoals gewijzigd bij decreet nr. 94 van 31 maart 1979 (GURI, nr. 93, blz. 3011), worden vervoerdiensten geacht op het nationale grondgebied te worden verricht naar verhouding van de binnenslands afgelegde afstand.

De opgeworpen vraag is niet alleen van belang voor Italië, doch ook voor het vervoer tussen bij voorbeeld het Franse vasteland en Corsica [waar personenvervoer ingevolge artikel 28, lid 3, sub b), en Bijlage F, punt 17, thans is vrijgesteld], het Deense vasteland en Bornholm, de rest van de Bondsrepubliek Duitsland en Berlijn. Later zal deze vraag ook van belang worden voor Griekenland.

Trans Tirreno en de Bondsrepubliek Duitsland betogen dat ingevolge de richtlijn alleen BTW mag en moet worden geheven met betrekking tot het vervoer binnen het grondgebied van een Lid-Staat en zijn territoriale wateren, zelfs wanneer de reis op het grondgebied van bedoelde staat begint en eindigt. Zoniet, dan zou de betrokken Lid-Staat souvereiniteit uitoefenen over een gebied dat hem niet toebehoort.

De Bondsrepubliek baseert zich meer in het bijzonder op de tekst van het voorstel van de Commissie voor een Negentiende richtlijn van de Raad inzake omzetbelasting (PB 1984, C 347, blz. 5). In de considerans van dit voorstel wordt overwogen dat „aan de verschillen in interpretatie betreffende het voor bepaalde diensten van lucht- en zeevervoer in aanmerking te nemen grondgebied een einde gemaakt dient te worden”, en in artikel 1 wordt voorgesteld om aan artikel 9, lid 2, sub b), van de Zesde richtlijn de volgende zinsnede toe te voegen: „Een vervoerdienst overzee of door de lucht wordt geacht geheel binnen het land te zijn verricht, indien de plaats van vertrek en die van aankomst zich in dat land bevinden en voor zover in een ander land geen tussenhaven wordt aangedaan, onderscheidenlijk geen tussenlanding wordt verricht.”

Frankrijk betoogt dat de Lid-Staten niet verplicht zijn BTW te heffen met betrekking tot vervoer in internationale wateren. Zou BTW worden geheven, dan zouden transporten van bij voorbeeld Nice naar Corsica worden benadeeld, aangezien over het hele traject BTW verschuldigd zou zijn, ten opzichte van transporten van Genua naar Corsica, waar geen BTW zou kunnen worden geheven met betrekking tot het in internationale wateren afgelegde deel van het traject.

Italië, Denemarken en de Commissie zijn het daarmee niet eens. Zij stellen zich op het standpunt dat, ofschoon zulks in de Zesde richtlijn niet uitdrukkelijk is voorzien, er geen gronden aanwezig zijn om vervoer via internationale wateren uit te sluiten wanneer de reis in dezelfde Lid-Staat begint en eindigt. Anders zouden schepen zoveel mogelijk via internationale wateren proberen te varen, in plaats van door nationale wateren. Zij betogen dat op het vervoer aan boord van een schip van het land waarin de reis begint en eindigt, het recht van de vlaggestaat moet worden toegepast, zodat goederen en passagiers geacht worden zich zonder onderbreking op het nationaal grondgebied te bevinden. Anders zou dit tot het absurde resultaat leiden, dat de goederen moeten worden geacht te zijn uitgevoerd uit en ingevoerd in dezelfde Lid-Staat.

De Commissie betoogt dat ingevolge artikel 8 van de richtlijn, wanneer het vervoer van goederen in dezelfde Lid-Staat begint en eindigt, de plaats van levering de plaats is waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer bevindt; ingevolge artikel 11 A, lid 2, sub b), moeten in de maatstaf van heffing worden opgenomen, „bijkomende kosten,

zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier in rekening brengt aan de koper of de ontvanger”. Voor het personenvervoer is de plaats waar de vervoerdiensten worden verricht, de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden; ingevolge artikel 11 A, lid 1, sub a), is de maatstaf van heffing „alles wat de dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen” van de zijde van onder meer de koper. Het ligt anders wanneer goederen en personen van één Lid-Staat naar een andere worden vervoerd. Ingevolge de artikelen 11 B, lid 3, en 15, sub 1 en 13, omvat de maatstaf van heffing in het land van invoer de volledige vrachtkosten, en zijn de goederen in het land van uitvoer op dit punt vrijgesteld. Ter zake van personenvervoer heft elke Lid-Staat BTW naar evenredigheid van het op zijn grondgebied afgelegde traject.

Mijns inziens is in het voorstel voor een Negentiende richtlijn geen steun te vinden voor de uitlegging van de Zesde richtlijn. Het is duidelijk dat de standpunten sterk uiteenlopen, en dat de Commissie kennelijk haar opvatting over de juiste uitlegging van de Zesde richtlijn wil neerleggen in een tekst, waarmee aan de onenigheid ter zake een einde kan worden gemaakt. De Zesde richtlijn moet op zichzelf worden beschouwd.

In zaak 168/84 (arrest van 4.7.1985, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251) moest het Hof zich uitspreken over artikel 9 van de Zesde richtlijn. Het Hof oordeelde dat deze bepaling ertoe strekt de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake BTW rationeel af te bakenen, door de plaats waar de belasting moet worden betaald, uniform vast te stellen. Voorkomen dient te worden dat eventueel twee landen belasting mogen heffen, hetgeen tot dubbele

belasting kan leiden, en voorts dat in bepaalde gevallen belasting wordt ontweken. Het Hof verklaarde eveneens dat ingevolge artikel 3 het toepassingsgebied van de richtlijn voor elke Lid-Staat samenvalt met het toepassingsgebied van de betrokken fiscale wettelijke regeling. Artikel 9 stelt dus geen beperkingen aan de bevoegdheid van de Lid-Staten om buiten hun territoriaal soevereiniteitsgebied belasting te heffen aan boord van schepen die onder hun jurisdictie vallen. In deze zaak verklaarde het Hof voor recht, dat de betrokken Lid-Staat bevoegd was om de eigenaars van speelautomaten die geïnstalleerd zijn aan boord van veerboten, te belasten op de plaats waar de eigenaars de zetel van hun bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting hebben gevestigd.

In deze zaak ging het evenwel over het in artikel 9, lid 1, neergelegde algemene beginsel, dat als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd, dan wel zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats, en niet over lid 2 van bedoeld artikel, waarin in afwijking van het voorgaande, als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar het vervoer plaatsvindt.

Naar mijn oordeel benadert de Commissie de richtlijn op de juiste wijze. Voor goederen die binnen een Lid-Staat worden geleverd, wordt als plaats van levering aangemerkt, de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer bevindt, en omvat de maatstaf van heffing mede de vervoerkosten (art. 8 en 11 A, lid 2, sub b). Wanneer goederen van oorsprong uit één Lid-Staat in een andere Lid-Staat worden geleverd, is over het bedrag van de kosten, inclusief de vervoerkosten, geen belasting verschuldigd in het land van uitvoer doch wel in het land van invoer, en wel over een bedrag waarin

de vervoerkosten zijn begrepen (art. 15, sub 1 en 13, en 10, lid 3, alsmede 11 B, lid 3, sub b).

Voor personenvervoer binnen een Lid-Staat is BTW verschuldigd met betrekking tot het traject binnen bedoelde Lid-Staat, aangezien de „dienst” gedurende het gehele traject „wordt verricht” en belasting wordt betaald over het betaalde bedrag. Bij personenvervoer over het grondgebied van twee of meer Lid-Staten is onder de huidige regeling belasting verschuldigd in ieder van deze Lid-Staten, naar evenredigheid van het aldaar afgelegde traject, aangezien zij allebei als plaats van een dienst zijn te beschouwen. Uiteindelijk wordt ingevolge artikel 28, lid 5, het personenvervoer in het land van vertrek belast voor de volledige binnen de Gemeenschap afgelegde afstand.

Op één punt ben ik het evenwel niet eens met de redenering van de Commissie. Zij stelt namelijk dat artikel 9, lid 2, alleen van toepassing is op personenvervoer. Anders dan in andere artikelen, wordt hierin evenwel geen uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen personen- en goederenvervoer. Het is in algemene termen gesteld en kan zonder meer op goederenvervoer, als zelfstandige transactie, worden toegepast, zij het niet op goederenvervoer dat een integrerend deel uitmaakt van de levering van goederen. Zoniet, dan zou de richtlijn een kennelijke leemte vertonen, wat naar mijn oordeel niet het geval is.

Blijkens de considerans is een van de voornaamste oogmerken van de richtlijn, het voorkomen van bevoegdheidsconflicten. In die geest wordt in de artikelen 8 en 9 het begrip plaats van een levering, respectievelijk van een dienst, voornamelijk omschreven om onenigheid over de Lid-Staat waarin de levering, respectievelijk de dienstverrichting plaatsvindt, te voorkomen. Wanneer de levering, respectievelijk dienstverrichting volledig binnen één Lid-Staat plaatsvindt doet een dergelijk conflict zich niet voor;

beslissend is dan: a) wanneer het belastbare feit plaatsvindt — ingevolge artikel 10, lid 2, „op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht” — en b) welke de maatstaf van heffing is — ingevolge artikel 11 A, lid 1, „alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper”, krachtens artikel 11 A, lid 2, sub b), met inbegrip van de vervoerkosten. Ofschoon dit de beslissende vragen zijn, ben ik, anders dan de Italiaanse regering, van mening dat de omschrijving van het begrip plaats van een levering, respectievelijk van een dienst voor alle leveringen en dienstverrichtingen geldt, met inbegrip van die welke uitsluitend binnen één Lid-Staat plaatsvinden.

Op grond dat, zoals gezegd in zaak 168/84, het toepassingsgebied van de richtlijn samenvalt met het toepassingsgebied van de betrokken fiscale wettelijke regeling, komt het mij voor dat het er in wezen om gaat of de richtlijn in enigerlei opzicht eraan in de weg staat dat een Lid-Staat BTW heft met betrekking tot het gehele vervoer tussen twee plaatsen op zijn grondgebied, ofschoon een deel van het vervoer in internationale wateren plaatsvindt. Zolang het vervoer niet voor een deel via het grondgebied, met inbegrip van de territoriale wateren, van een andere Lid-Staat geschiedt, verzet de richtlijn zich volgens mij niet ertegen, dat een Lid-Staat BTW heft. Bovendien komt het mij voor dat deze bevoegdheid verenigbaar is met artikel 10, lid 2, krachtens hetwelk de vervoerdiensten moeten worden geacht te zijn „verricht” wanneer het vervoer begint (op het vasteland) of zoals ik geneigd ben aan te nemen (naar analogie van de levering van goederen), wanneer het is voltooid (in Sardinië).

Wat de richtlijn betreft, is Italië dus vrij om het gehele vervoer van het vasteland naar Sardinië als aan BTW onderworpen ver-

voerdiensten te beschouwen, niettegenstaande dat een deel van het traject in internationale wateren is gelegen. Dit staat los van enige regel van internationaal recht betreffende de door het vaartuig gevoerde vlag, al zou een schip onder Italiaanse vlag overigens voor de vaststelling van de plaats van vervoerdiensten als Italiaans grondgebied kunnen worden aangemerkt. De regel is dezelfde voor goederen of personen die worden vervoerd aan boord van schepen die onder een andere vlag varen. Hij is niet afgeleid uit rechtregels betreffende de vlag, doch uit een juiste uitlegging van het toepassingsgebied van de richtlijn.

Zo het administratief moeilijk is, uit te maken welk gedeelte van het vervoer in internationale wateren plaatsvindt, dan is zulks geen reden voor een uitlegging van een richtlijn die kennelijk indruist tegen de bewoordingen ervan, doch levert het wel een argument op voor de uitlegging dat de reis tussen twee plaatsen in een Lid-Staat, die niet via het grondgebied van een ander land verloopt, geheel moet worden gedekt.

Frankrijk aanvaardt de conclusie, dat de Lid-Staten BTW mogen heffen over het gehele vervoer, met inbegrip van het traject in internationale wateren. Italië, Denemarken en de Commissie gaan een stap verder, en stellen dat het gehele vervoer moet worden belast. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland mag het traject in internationale wateren niet als deel van het vervoer worden meegerekend.

Met het oog op haar uitspraak in de onderhavige zaak behoeft de Italiaanse rechtbank niet te weten of zodanige belasting moet, doch enkel of zij mag worden geheven. Daarom, en omdat het mogelijk is dat een beroep, als bedoeld in artikel 169 EEG-Verdrag, tegen een andere Lid-Staat bij het voltallige Hof aanhangig zal worden gemaakt, is het voor deze Kamer wellicht on-

wenselijk, alsook overbodig om uitspraak te doen over de vraag of over de hele reis BTW moet worden geheven. Voor het geval dat de Kamer een beslissing evenwel noodzakelijk mocht achten, dien ik toch nader op dit punt in te gaan.

In zaak 168/84 is dit punt niet beslist. Daarin verklaarde het Hof dat de richtlijn de vrijheid van de Lid-Staten niet beperkt om over de desbetreffende verrichtingen belasting te heffen, doch niet dat de Lid-Staten daartoe verplicht zijn.

Zoals gezegd, wordt nergens in de richtlijn uitdrukkelijk gesteld dat met betrekking tot het gehele vervoer, dus ook het vervoer in internationale wateren, BTW moet worden geheven. Anderzijds heeft de richtlijn voornamelijk ten doel de gemeenschapsregels inzake BTW te harmoniseren; zulks blijkt uit de sub-titel „Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag”. Voor vervoer tussen twee plaatsen in éénzelfde Lid-Staat behoren in

alle Lid-Staten dezelfde regels te gelden. Door de verplichting tot belastingbetaling in een Lid-Staat te koppelen aan de plaats van de leveringen, respectievelijk dienstverrichtingen en het belastbaar feit, moet mijns inziens op grond van de in de onderhavige zaak aangevoerde argumenten deze belasting worden geheven over het gehele vervoer, zelfs indien het voor een deel in internationale wateren plaatsvindt. Het ware ongerijmd wanneer voor de vaststelling van de belasting een verschillende methode zou worden gehanteerd, naar gelang het vervoer tussen twee plaatsen in één Lid-Staat over land dan wel over zee plaatsvindt.

Anders is het evenwel, wanneer het vervoer gedeeltelijk via het grondgebied, met inbegrip van de territoriale wateren en het luchtruim, van een andere staat verloopt, ongeacht of deze lid is van de Gemeenschap, zodat het hierboven ingenomen standpunt niet direct betrekking heeft op vervoer tussen Berlijn en de rest van de Bondsrepubliek Duitsland.

Op grond van een en ander geef ik het Hof mitsdien in overweging de vraag te beantwoorden als volgt:

De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, inzonderheid artikel 9, lid 2 daarvan, staat niet eraan in de weg dat een Lid-Staat het vervoer van goederen of personen tussen twee plaatsen op zijn grondgebied aan BTW onderwerpt, ook al vindt dit vervoer hoofdzakelijk dan wel gedeeltelijk in internationale wateren plaats, mits geen enkel deel van het vervoer op het grondgebied, met inbegrip van de territoriale wateren, van een andere Lid-Staat of van een derde staat plaatsvindt.

Over de kosten van partijen in het hoofdgeding heeft de nationale rechterlijke instantie te beslissen; de kosten gemaakt door de Commissie en door de Lid-Staten die hebben geïntervenieerd, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen.