CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. O. LENZ van 14 februari 1990 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

A — De feiten

1. In deze zaak zijn drie vragen betreffende de eigen middelen van de Gemeenschap aan de orde. De eerste vraag is, of vervoer tussen het Franse vasteland en de op Corsica gelegen departementen, voor zover dit in internationale wateren plaatsvindt, als zodanig onderworpen is aan BTW overeenkomstig richtlijn 77/388/EEG. [1]

2. De tweede vraag is, of Frankrijk, omdat het niet aan die richtlijn heeft voldaan (maar in plaats daarvan de bestaande regeling inzake belastingvrijstelling voor vervoer tussen het Franse vasteland en Corsica heeft gehandhaafd), bij de terbeschikkingstelling van de eigen middelen van de Gemeenschappen over de jaren 1980 tot 1985 vergoedingen moet betalen (en wel omdat de toegepaste vrijstelling hoogstens op artikel 28 van richtlijn 77/388 juncto bijlage F, nr. 17, bij die richtlijn kan worden gebaseerd).

3. De derde vraag is, of over deze — tot nog toe niet betaalde — vergoedingen vanaf 31 oktober 1986 (het tijdstip waarop deze bedragen, volgens de vordering van de Commissie, ter beschikking hadden moeten worden gesteld) rente verschuldigd is.

4. De Commissie is zoals bekend van mening, dat vervoer waarbij de plaats van vertrek en die van aankomst op Frans grondgebied liggen en het grondgebied van andere Lid-Staten niet wordt aangedaan, moet worden aangemerkt als een *in het binnenland* verrichte dienst (in de zin van artikel 2 van richtlijn 77/388) en dus volledig aan belasting is onderworpen, met alle gevolgen van dien voor de terbeschikkingstelling van de eigen middelen van de Gemeenschappen overeenkomstig artikel 2 van verordening nr. 2892/77. [2] Omdat de Franse Republiek zich op een ander standpunt stelt (dat overigens — zoals wij zagen — door het Koninkrijk Spanje wordt gedeeld), heeft de Commissie een procedure krachtens artikel 169 EEG-Verdrag ingeleid, waarin zij het Hof verzoekt vast te stellen „dat Frankrijk de krachtens het EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door na te laten de over de jaren 1980 tot en met 1985 alsmede over de volgende jaren niet-betaalde eigen middelen te berekenen, door de Commissie geen afschrift van die berekeningen te zenden, door het bedrag van de betrokken eigen middelen niet aan de Commissie af te dragen, door het internationale traject van het vervoer tussen het Franse vasteland en de op Corsica gelegen departementen in strijd met de zesde BTW-richtlijn vrij te stellen van BTW, en door na

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — PB 1977, L 336, blz. 8.

te laten over de verschuldigde bedragen overeenkomstig artikel 11 van verordening nr. 2891/77 [3] vertragingsrente te betalen tot de datum van terbeschikkingstelling, te rekenen vanaf de door de Commissie aangegeven data".

B — Discussie

5. 1) Wanneer men enkel ziet naar de *tekst van richtlijn 77/388*, ligt het niet voor de hand, de opvatting van de Commissie juist te achten. Er lijkt dan veel meer te zeggen voor de zienswijze van Frankrijk en Spanje, aangezien volgens artikel 2 aan BTW zijn onderworpen — onder meer — diensten die *in het binnenland* door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, terwijl volgens artikel 3 onder binnenland is te verstaan de *werkingssfeer van het Verdrag* tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap zoals die in artikel 227 voor elke Lid-Staat is omschreven (en daartoe behoren niet de internationale wateren).

6. 2) Voorts moet worden erkend, dat de twee arresten die in de procedure voortdurend ter sprake zijn gebracht (namelijk die in de zaken 168/84 [4] en 283/84 [5]), het standpunt van de Commissie noch dat van verweerster rechtstreeks kunnen schragen, aangezien daarin geen uitspraak is gedaan over het thans aan de orde gestelde probleem, dat destijds geen behandeling behoefde.

7. In feite werd in het arrest in zaak 168/84 (het ging om diensten aan boord van schepen) slechts overwogen, dat artikel 9 van richtlijn 77/388 niet de *bevoegdheid* van de Lid-Staten beperkt om belasting te heffen over diensten die buiten hun nationale gebied worden verricht (wat enkel wil zeggen, dat de Lid-Staten de *mogelijkheid* daartoe hebben, zonder ertoe verplicht te zijn).

8. Evenzo stelde het Hof in zaak 283/84 vast (hier ging het om zeevervoer tussen het Italiaanse schiereiland en Sardinië, dat voor het gehele traject aan BTW was onderworpen, en de vraag was, of een Lid-Staat zover mag gaan dan wel of een dergelijke belasting volgens de BTW-richtlijn is uitgesloten), dat de richtlijn en in het bijzonder artikel 9, lid 2, sub b, op geen enkele wijze *de vrijheid* van de Lid-Staten beperkt om het toepassingsgebied van hun belastingrecht over hun eigenlijke staatsgrenzen uit te breiden (wat nogmaals betekent, dat zij de mogelijkheid hiertoe hebben, maar niet de verplichting).

9. Tussen haakjes vermeld ik nog, dat aan het feit dat op een andere plaats in de Duitse versie van dit arrest wordt gezegd: „Im Falle derartiger Beförderungen, die als reine Inlandsbeförderungen anzusehen *sind*", geen belang mag worden gehecht. Bij deze veel verder gaande formulering gaat

3 — PB 1977, L 336, blz. 1.

4 — Arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251.

5 — Arrest van 23 januari 1986, zaak 283/84, Trans Tirreno Express, Jurispr. 1986, blz. 231.

het blijkbaar om een vertaalfout, zoals blijkt wanneer men ze vergelijkt met de — authentieke — Italiaanse en de Franse versie van het arrest („nel caso dei trasporti suddetti, che *possono* essere considerati come trasporti puramente interni"; „dans l'hypothèse de tels transports qui *peuvent* être considérés comme des transports purement internes").

10. 3) Opmerking verdient mijns inziens echter — en daarom mogen deze arresten bij de behandeling van het onderhavige geval niet geheel buiten beschouwing worden gelaten —, dat het Hof in zaak 168/84 overwoog, dat artikel 9 van de richtlijn beoogt „de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde rationeel af te bakenen" (waaruit mag worden geconcludeerd, dat voor de bepaling van de werkingssfeer van deze richtlijn aan de in deze bepaling gekozen formuleringen niet te veel waarde mag worden gehecht), en dat het ook in dit arrest gaat om diensten die buiten het grondgebied van de Lid-Staten worden verricht „aan boord *van zeeschepen die onder hun juridisdictie*" vallen (wat wijst op een relativering van het door Frankrijk en Spanje zozeer beklemtoonde territorialiteitsbeginsel).

11. Ook in zaak 283/84 (zoals trouwens ook in zaak 51/88 [6]) wijst het Hof op de functie van artikel 9 van de richtlijn, namelijk door afbakening van de werkingssfeer van het nationale recht inzake de BTW bevoegdheidsgeschillen te voorkomen in gevallen waarin een dienst onder het recht van meer dan een Lid-Staat kan vallen.

12. Verder wees het Hof erop, dat geen samenloop van bevoegdheden optreedt wanneer het schip waarmee het vervoer wordt verricht, een verbinding tussen twee plaatsen in één Lid-Staat onderhoudt, en wanneer het gekozen traject, zelfs indien het gedeeltelijk buiten het nationale grondgebied ligt, niet verloopt via een plaats op het grondgebied van een andere Lid-Staat. Voor dergelijke vervoerdiensten, die als zuiver binnenlandse vervoerdiensten kunnen worden aangemerkt, dient de *territoriale werkingssfeer* van de BTW te worden afgebakend met inachtneming van de basisregels van de *artikelen 2 en 3* van de richtlijn, en niet van artikel 9. Dit verklaart, dat voor de beslechting van het onderhavige geschil artikel 9, lid 2, sub b, — op de tekst waarvan de gemachtigde van Spanje in het bijzonder is afgegaan — geen enkele rol speelt, en dat men zich integendeel dient te houden aan de algemene verdragsbepalingen inzake de territoriale werkingssfeer van het gemeenschapsrecht.

13. Daarenboven kan aan de hand van deze arresten — juist omdat zij beklemtonen dat het de Lid-Staten *vrijstaat* om over handelingen in internationale wateren belasting te heffen — gemakkelijk worden aangetoond, dat het aan het volkenrecht ontleende betoog van de Franse regering betreffende de grenzen van de staatssoevereiniteit weinig gewicht in de schaal legt.

14. 4) Blijkt dus reeds uit genoemde arresten dat het onjuist is, voor de bepaling van de werkingssfeer van de verdragsregels al te veel waarde te hechten aan het territorialiteitsbeginsel, waaraan Frankrijk en Spanje zoveel betekenis toekennen, deze voor ons geval belangrijke conclusie vindt nog bevestiging in andere arresten, waaruit duidelijk

6 — Arrest van 15 maart 1989, zaak 51/88, Hamann, Jurispr. 1989, blz. 767.

blijkt dat de beginselen van het Verdrag in bepaalde gevallen ook voor handelingen buiten zijn werkingssfeer moeten gelden en dat er derhalve geen reden bestaat, de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht te eng op te vatten.

15. Ik wijs hier in de eerste plaats op het arrest in zaak 167/73[7], volgens hetwelk het in de Franse code du travail gestelde vereiste, dat de bemanning van een zeeschip gedeeltelijk de Franse nationaliteit moet bezitten, onverenigbaar is met artikel 48 EEG-Verdrag en de ter uitvoering daarvan vastgestelde verordening nr. 1612/68. [8] Wanneer in dit arrest wordt beklemtoond dat het zeevervoer aan de algemene verdragsbepalingen moet voldoen en dat bijgevolg discriminatie op het gebied van werkgelegenheid en arbeidsvoorwaarden verboden is, valt moeilijk aan te nemen dat dit slechts geldt zolang de betrokken zeeschepen zich binnen de territoriale wateren van de Lid-Staten bevinden.

16. Het beginsel, dat de tijdelijkheid van een bepaalde werkzaamheid (in casu het vervoer via internationale wateren) niet volstaat om de toepassing van het gemeenschapsrecht (in casu de BTW-richtlijn) uit te sluiten wanneer die werkzaamheid een voldoende nauwe band met het gebied van de Gemeenschap blijkt te hebben (in casu: het feit dat de haven van vertrek en die van aankomst in dezelfde Lid-Staat liggen), wordt bevestigd in het arrest in zaak 237/83.[9] Hierin werd het gemeenschappelijke sociale recht van toepassing verklaard op arbeid die een werknemer uit een Lid-Staat voor rekening van een onderneming uit een andere Lid-Staat in een *derde land* verricht.

17. In de tweede plaats verwijs ik naar het arrest in zaak 9/88[10] (dat de vraag betrof, of een aan boord van een Nederlands schip werkzame Portugese werknemer voor het verrichten van zijn arbeid ook onder het gemeenschapsrechtelijke discriminatieverbod viel). Van groot belang lijkt mij, dat daar — onder verwijzing naar de rechtspraak volgens welke beroepsarbeid buiten het grondgebied van de Gemeenschap moet worden aangemerkt als arbeid van op het grondgebied van de Gemeenschap werkzame werknemers wanneer de arbeidsverhouding een voldoende nauwe aanknoping met dat grondgebied behoudt — werd vastgesteld, dat een aan boord van een Nederlands schip werkzame Portugese werknemer moet worden aangemerkt als werkzaam te zijn op het grondgebied van die Lid-Staat wanneer er hiermee voldoende aanknoping bestaat (bepalend daarvoor is de plaats van registratie van het schip; de vestiging van de rederij in Nederland; de aanwerving van de werknemer in Nederland; het feit dat de arbeidsverhouding wordt beheerst door Nederlands recht, dat de werknemer valt onder de Nederlandse sociale verzekering en in Nederland loonbelasting betaalt).

18. 5) Aan de aangehaalde rechtspraak vallen dus overwegingen te ontlenen (betreffende de relativering van het territorialiteitsbeginsel en de juiste opvatting van de territoriale werkingssfeer van de verdragsbepalingen) die tegen de zienswijze van Frank-

7 — Arrest van 4 april 1974, zaak 167/73, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1974, blz. 359.

8 — PB 1968, L 257, blz. 2.

9 — Arrest van 12 juli 1984, zaak 237/83, Prodest, Jurispr. 1984, blz. 3153.

10 — Arrest van 27 september 1989, zaak 9/88, Lopes da Veiga, Jurispr. 1989, blz. 2989.

rijk en Spanje inzake de uitlegging van de BTW-richtlijn pleiten. Daarnaast zijn er nog andere aspecten die de opvatting van de Commissie als de juiste doen voorkomen.

19. a) Ik denk daarbij niet zozeer aan de — zeker ook interessante en door de Commissie vermelde — omstandigheid, dat tijdens de zestiende vergadering van het Raadgevend Comité voor de BTW een zeer grote meerderheid van de delegaties zich heeft uitgesproken voor heffing van belasting op vervoerdiensten als de onderhavige. Zoals de Commissie heeft toegegeven en Frankrijk uitdrukkelijk heeft verklaard, was dat immers uitsluitend uit praktische overwegingen, zonder dat men die conclusie tot dwingend recht wilde maken.

20. b) Van belang is daarentegen wel de verwijzing naar het *doel* van richtlijn 77/388, te weten de *harmonisatie* van de belasting, waartoe — naar uit de titel van de richtlijn blijkt — het streven naar een uniforme grondslag behoort.

21. Houdt men dit voor ogen — waarbij, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, niet mag worden vergeten, dat het om een volledige harmonisatie gaat en dat alle vrijstellingen (zoals in het arrest in zaak 235/85 [11] werd overwogen) „uitdrukkelijk en nauwkeurig moeten zijn omschreven" (r. o. 19) —, dan ontkomt men niet aan de slotsom, dat (men zie hiervoor ook de conclusie in zaak 283/84) een verschillende belastingheffing over het vervoer tussen twee plaatsen in een zelfde Lid-Staat — al naar gelang het gaat om vervoer te land dan wel te water en in het laatste geval wederom om vervoer in de kustwateren dan wel buiten de twaalfmijlszone — daarmee niet te rijmen valt (in laatstbedoeld geval zou controle trouwens moeilijk zijn, wat ingaat tegen de in de zeventiende overweging van de considerans uitgedrukte gedachte, dat de belastingheffing moet worden vereenvoudigd en belastingontwijking worden voorkomen). Deze overwegingen zijn voor vervoer naar Corsica wellicht van minder belang, doch dit kan niet worden gezegd voor andere gevallen, die zich in enkele Lid-Staten gemakkelijk laten bedenken, zodat er goede redenen zijn ze bij de uitlegging van de richtlijn, die immers algemeen werkt, in aanmerking te nemen. Gelet op een en ander is het dus inderdaad aannemelijk, dat de richtlijn van het beginsel uitgaat, dat vervoer dat tussen twee plaatsen in een zelfde Lid-Staat verloopt zonder dat buitenlands grondgebied wordt aangedaan, als binnenlandse dienst moet worden aangemerkt.

22. c) Hierbij komt nog hetgeen kan worden afgeleid uit de *Toetredingsakte Spanje en Portugal.*

23. De Commissie heeft in dit verband verwezen naar Afdeling V („Belastingen") van bijlage I, volgens welke aan artikel 15 van richtlijn 77/388 een bepaling wordt toegevoegd, inhoudende dat de Portugese Republiek het vervoer over zee en door de lucht tussen de eilanden die de autonome gebieden van de Azoren en Madeira vormen, en tussen deze eilanden en het vasteland kan *gelijkstellen met internationaal vervoer.* Daarnaast heeft zij gewezen op artikel 374

11 — Arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471.

van de Toetredingsakte, volgens hetwelk de evengenoemde aanvulling niet van invloed is op het bedrag van de rechten die als BTW-middelen verschuldigd zijn.

24. Gelet op een en ander valt aan te nemen, dat alle betrokken staten bij de vaststelling van deze bepalingen ervan uitgingen, dat het volgens de BTW-richtlijn bij bedoeld vervoer eigenlijk om binnenlands en dus aan BTW onderworpen vervoer ging. Was het immers duidelijk geweest, dat de richtlijn op de door Frankrijk en Spanje voorgestane wijze moet worden uitgelegd (dat wil zeggen dat het de Lid-Staten *vrijstaat* dergelijk vervoer al dan niet te belasten), dan was deze toevoeging in de Toetredingsakte niet nodig geweest, of men had zich — ik doel hier op de opmerking van de Spaanse regering ter terechtzitting, dat de aanvulling van artikel 15 van de BTW-richtlijn noodzakelijk was om ook de trajecten in de territoriale wateren eronder te brengen — ertoe kunnen beperken, het vervoer in de kustwateren gelijk te stellen met internationaal vervoer.

25. Hiertegen valt mijns inziens ook niet in te brengen, dat het de zin van dergelijke speciale bepalingen in de Toetredingsakte is, oplossingen voor specifieke problemen bij de toetreding van een nieuwe Lid-Staat vast te leggen, zodat hieruit geen verdergaande conclusies mogen worden getrokken. Wanneer — zoals in afdeling V van bijlage I bij de Toetredingsakte is gebeurd voor artikel 15 van de BTW-richtlijn — tot aanvulling en wijziging van een bestaande regeling wordt besloten, dan wordt daarmee — terloops — ook tot uitdrukking gebracht, hoe die regeling op een bepaald punt moet worden opgevat, dat wil zeggen, er is dan als het ware sprake van een authentieke uitlegging van bestaande regels en niet alleen van een oplossing voor een concreet toetredingsprobleem.

26. En wat artikel 374 van de Toetredingsakte betreft, valt ook niet in te zien, waarom nu juist Portugal verplicht moest worden voor de omzetbelasting over vervoerdiensten naar genoemde plaatsen op te komen. Gezien de grote afstand tussen het vasteland en de tot Portugal behorende eilanden en de economische draagkracht van die Lid-Staat, had een vrijstelling eerder in de lijn der verwachting gelegen.

27. Van de oplossing van een specifiek probleem kan hier dus wel geen sprake zijn; veel meer ligt het voor de hand, dat het ging om de verduidelijking van een algemeen en voor alle Lid-Staten geldend beginsel.

28. 6) Na afweging van alle relevante aspecten meen ik in alle redelijkheid tot de conclusie te kunnen komen, dat de Commissie voor haar standpunt de beste argumenten heeft aangevoerd. Volgens de BTW-richtlijn moet dus over het gehele vervoer tussen het Franse vasteland en Corsica belasting worden geheven en kan een vrijstelling hoogstens in overweging worden genomen op grond van artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F bij de richtlijn (waarop Frankrijk zich zoals bekend slechts wilde beroepen voor zover het ging om vervoer in de kustwateren).

29. Duidelijk is dan ook de verdere gevolgtrekking (waarover in feite geen verschil van mening bestond), dat de BTW-middelen dienovereenkomstig op de voet van richtlijn nr. 2892/77 moeten worden berekend en

ter beschikking van de Gemeenschap moeten worden gesteld.

30. Duidelijk is verder dat, waar dit laatste ondanks de aanmaning van de Commissie niet is gebeurd, ingevolge artikel 11 van verordening nr. 2891/77 rente moet worden betaald. Daarvoor volstaat immers al, dat de boeking te laat is geschied. Niet van belang is volgens 's Hofs rechtspraak (arrest in zaak 303/84 [12]), waarom die boeking te laat was, en in het bijzonder niet het feit dat de betrokken Lid-Staat de rechtsopvatting van de Commissie niet deelde (zaak 93/85 [13]), dus, zoals in het onderhavige geval, te goeder trouw van een andere uitlegging van het gemeenschapsrecht is uitgegaan.

C — Conclusie

31. 7) Dit betekent dat het beroep van de Commissie moet worden toegewezen en dat het Hof de in het verzoekschrift geformuleerde niet-nakoming moet vaststellen, met — overeenkomstig het gevorderde — verwijzing van de Franse Republiek in de kosten van de procedure.

12 — Arrest van 20 maart 1986, zaak 303/84, Commissie/Duitsland Jurispr. 1986, blz. 1171.

13 — Arrest van 28 december 1986, zaak 93/85, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1986, blz. 4011.