



Datum van inontvangstneming : 06/08/2015

**Zaak C-344/15**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

6 juli 2015

**Verwijzende rechter:**

Appeal Commissioners (Ierland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

11 juni 2015

**Verzoekende partij:**

National Roads Authority

**Verwerende partij:**

The Revenue Commissioners

---

[Or. 1] [OMISSIS]

[OMISSIS]

**BESCHIKKING VAN APPEAL COMMISSIONER JOHN  
O'CALLAGHAN NAMENS DE APPEAL COMMISSIONERS**

**OVERWEGENDE HETGEEN VOLGT:**

1. De National Roads Authority of Ireland (Ierse nationale wegenautoriteit; hierna: „NRA”) heeft de Revenue Commissioners (belastingdienst) verzocht om terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde („btw”) van € 2 365 794 over de btw-periode juli/augustus 2010, met als reden dat de NRA, hoewel zij bij de Revenue Commissioners opgave had gedaan van de btw over voor haar rekening op twee tolwegen geïnde tol, als publiekrechtelijk lichaam niet moet worden aangemerkt als belastingplichtige voor de werkzaamheid bestaande in het tegen betaling van dergelijke tol toegang verlenen tot wegen.

2. De Revenue Commissioners hebben terugbetaling van de btw geweigerd en de NRA heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Appeal Commissioners.
3. [OMISSIS]
4. [OMISSIS]
5. Na te hebben kennisgenomen van de namens partijen gemaakte opmerkingen heb ik op 27 juni 2014 een tussenuitspraak gedaan waarbij ik de feiten van deze zaak heb vastgesteld en **[Or. 2]** tot de conclusie ben gekomen dat de opmerkingen van de NRA geheel juist waren. Alvorens tot een definitieve beslissing op dit beroep te komen, is het mij echter noodzakelijk voorgekomen om duidelijkheid te verkrijgen over een vraag inzake de uitlegging van artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad („de richtlijn”) wat betreft de kwestie of de NRA moet worden aangemerkt als belastingplichtige voor de tolgelden die zijn geïnd in verband met de twee in geding zijnde tolwegen, een werkzaamheid die zij als overheidsinstantie verricht. Het is daarom aangewezen dat ik het Hof van Justitie van de Europese Unie namens de Appeal Commissioners verzoek om een prejudiciële beslissing over deze uitleggingsvraag.

GELET DAAROP beslis ik dat:

- (i) de in de bijlage hierbij uiteengezette vraag over de uitlegging van de richtlijn overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, wordt voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor een prejudiciële beslissing.

[OMISSIS]

- (iii) deze beslissing onverwijld wordt medegedeeld aan het Hof van Justitie met het verzoek om de terechtzitting en beslissing naar aanleiding van de verwijzing zo mogelijk voorrang te geven.

Gedaan op 11 juni 2015

[OMISSIS]

### **[Or. 3] BIJLAGE**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie**

## 1. Artikel 13, lid 1, van de richtlijn

1.1. Artikel 13, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, luidt als volgt:

„De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden.

De publiekrechtelijke lichamen worden in elk geval als belastingplichtige beschouwd voor de in bijlage I genoemde werkzaamheden, voorzover deze niet van onbeduidende omvang zijn.”<sup>1</sup>

1.2. Ten tijde hier van belang was de wettelijke regeling neergelegd in artikel 8, lid 2A, van de Value Added Tax Act, 1972 (Ierse wet op de omzetbelasting), zoals ingevoegd bij artikel 117, lid 1, onder b), van de Finance Act, 2010 (Ierse belastingwet), waarin het volgende is bepaald:

„(2A) Onverminderd artikel 2, worden de Staat en andere publiekrechtelijke lichamen niet behandeld als belastingplichtigen wanneer zij als zodanig optreden in het kader van werkzaamheden of handelingen die zij verrichten in, of in samenhang met, de uitoefening van specifieke, hun bij of krachtens enige wet toegekende rechten of bevoegdheden, behalve indien

- (a) die werkzaamheid is opgenomen in bijlage I (zoals weergegeven in bijlage 7) bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, en door de Staat of dat publiekrechtelijke lichaam in beduidende omvang worden verricht, of
- (b) er een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou ontstaan of naar alle waarschijnlijkheid zou ontstaan wanneer de Staat of dat publiekrechtelijke lichaam voor die werkzaamheid of handeling niet zouden worden behandeld als belastingplichtige.”

<sup>1</sup> – Cursivering toegevoegd.

[Or. 4] 1.3. Het geschil in deze zaak draait hoofdzakelijk om de uitlegging van de tweede alinea van artikel 13, lid 1.

## **2. Feitelijke grondslag van deze zaak**

- 2.1. De NRA is naar Iers recht ingevolge besluit 406/1993 van 23 december 1993 met ingang van 1 januari 1994 opgericht als onafhankelijk wettelijk orgaan krachtens de Roads Act 1993 (zoals gewijzigd) [Ierse wegenwet; hierna: „Roads Act”]. De primaire taak van de NRA bestaat erin „om te voorzien in een veilig en efficiënt nationaal wegennet” (artikel 17, lid 1, van de Roads Act). De NRA is in algemene zin verantwoordelijk voor de planning van en het toezicht op aanleg en onderhoud van nationale wegen.
- 2.2. Op grond van artikel 10 van de Roads Act wijst de minister van Verkeer openbare wegen aan als (i) nationale weg, (ii) regionale weg of (iii) lokale weg. De taken van de NRA die ingevolge artikel 17 heeft, strekken zich niet uit tot regionale of lokale wegen.
- 2.3. Afdeling V (die de artikelen 56 tot en met 66C omvat) van de Roads Act bevat het wettelijk kader voor tolwegen, ongeacht of deze tolwegen nationale, regionale of lokale wegen zijn.
- 2.4. Artikel 57 bepaalt dat uitsluitend een „wegenautoriteit” voor een openbare weg een tolregeling kan voorbereiden en uiteindelijk vaststellen, zodat deze openbare weg een tolweg wordt overeenkomstig de wettelijke procedure zoals neergelegd in de Roads Act. De „wegenautoriteit” is ook belast met de vaststelling van verordeningen die zij bevorderlijk acht voor de exploitatie en het beheer van een tolweg (artikel 61 van de Roads Act). De NRA is voor de toepassing van Afdeling V van de Roads Act in artikel 56 van de Roads Act aangewezen als „wegenautoriteit” voor nationale wegen. Lokale autoriteiten (dat wil zeggen de gemeentelijke of andere lokale autoriteiten met een beperkte geografische bevoegdheid) zijn voor de toepassing van Afdeling V van de Roads Act de „wegenautoriteiten” voor regionale of lokale wegen, al naargelang het geval.
- 2.5. De twee in geding zijnde tolwegen zijn nationale wegen en dus is de NRA de van belang zijnde wegenautoriteit. In de navolgende beschrijving van het wettelijk kader wordt dan ook verwezen naar de NRA in plaats van naar de „wegenautoriteit”, aangezien de NRA voor de kwestieuze tolwegen de „wegenautoriteit” is.
- 2.6. Wat tolgelden betreft is de NRA op grond van artikel 57 van de Roads Act, zoals gewijzigd bij de Planning and Development Act 2000 (wet inzake ruimtelijke ordening), bevoegd om een regeling op te stellen voor de invoering van een tolstelsel voor het gebruik van een nationale weg.

Artikel 58 bepaalt dat de NRA, onverminderd de bepalingen van Afdeling V, tol mag heffen en innen ter hoogte van de bij de (door de NRA vastgestelde) verordeningen bepaalde bedragen voor het gebruik van de weg. De NRA heeft op grond van artikel 63 van de Roads Act ook de bevoegdheid om met derde partijen overeenkomsten aan te gaan op basis waarvan deze de tolgelden voor een tolweg mogen innen. Zoals echter voor alle tolwegen het geval is (ongeacht of deze worden beheerd door de NRA of een derde partij), is het maximale bedrag van de voor het gebruik van een tolweg te heffen tol vastgelegd in de voor die tolweg vastgestelde verordeningen. Elke op grond van artikel 63 tussen de derde partij en de NRA gesloten overeenkomst [een (**Or. 5**) „artikel-63-overeenkomst”] moet voldoen aan verschillende in artikel 63 neergelegde vereisten, te weten dat de derde partij zich bereid verklaart tot één of meer van de volgende taken:

- 2.6.1. de aanleg en/of het onderhoud van de weg geheel of gedeeltelijke financieren;
  - 2.6.2. de weg aanleggen en/of onderhouden (of daaraan meewerken of bijdragen);
  - 2.6.3. de weg ten behoeve van de NRA exploiteren en onderhouden (waaronder het voorzien in, toezicht houden op, en exploiteren van een tolstelsel, alsmede de inning van tol voor het gebruik van de weg).
- 2.7. Tot op heden zijn de meeste van dergelijke regelingen tot stand gekomen in het kader van het programma voor publiek-private samenwerking („Public Private Partnership”, kort „PPP”) van de Ierse regering, op basis waarvan grote infrastructurele projecten worden uitgevoerd door een samenwerkingsverband van de Staat en een private onderneming. In het geval van nationale wegen die tolwegen zijn, heeft de NRA het ontwerp, de aanleg en de exploitatie van bepaalde weggedeelten opgedragen aan private exploitanten, waar normaal gesproken bepaalde financiële bijdragen (voor de aanleg en, soms, de exploitatiekosten van de tolweg) en het recht om overeenkomstig het hierboven geschetste wettelijk kader gedurende zekere tijd (meestal 30 jaar) tol te innen tegenover staan. Deze private exploitanten brengen op de tolgelden btw in rekening bij degenen die de tolwegen gebruiken, aangezien deze exploitanten geen openbare lichamen zijn en zij de tolweg voor hun eigen rekening exploiteren, zij het met inachtneming van de voorwaarden als neergelegd in de artikel-63-overeenkomst met de NRA.
- 2.8. De meeste tolwegen in Ierland zijn aangelegd en worden geëxploiteerd door derde partijen op basis van een PPP-overeenkomst tussen de NRA en een private exploitant. Er zijn drie uitzonderingen, te weten:

- 2.8.1. een gedeelte van de als de M50 bekend staande snelweg in de vorm van een ringweg in een grote halve cirkel aan de rand van de stad Dublin (de „Westlink Toll Road”);
- 2.8.2. een als de Dublin Tunnel bekend staande tunnel die als ondergrondse tunnel vanaf de haven van Dublin naar een punt in de noordelijke periferie van de stad loopt, waar hij aantakt op de nationale weg die in noordelijke richting Dublin verlaat en langs de luchthaven van Dublin voert („Dublin Tunnel”). Het primaire doel van de Dublin Tunnel bestond erin om zwaar vrachtverkeer dat aankomt in de haven van Dublin buiten de binnenstad te houden. Daarom wordt alleen bij voertuigen die niet tot dit zware vrachtverkeer behoren tol geheven voor het gebruik van de Dublin Tunnel; en
- 2.8.3. een brug nabij de haven van Dublin over de rivier Liffey („Eastlink Bridge”), die geen nationale weg is en als zodanig buiten de verantwoordelijkheid van de NRA overeenkomstig Afdeling V van de Roads Act valt.
- 2.9. Momenteel zijn er in Ierland 8 tolwegen die worden geëxploiteerd door private exploitanten waarbij btw wordt gerekend op de tol. [OMISSIS][Or. 6][OMISSIS]
- 2.10. Voor elke tolweg in de Staat zijn tolregelingen vastgesteld, zodat elke tolweg een „tolweg” voor de toepassing van Afdeling V van de Roads Act is, met inbegrip van de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel. De NRA heeft op grond van artikel 61 van de Roads Act voor elke tolweg ook verordeningen vastgesteld, waarbij onder meer de maximumbedragen voor de van weggebruikers te heffen tolgelden zijn vastgelegd. In de praktijk heffen de op basis van artikel-63-overeenkomsten actieve private exploitanten het maximaal toegestane tolbedrag.
- 2.11. De Westlink Toll Road is oorspronkelijk aangelegd op basis van een overeenkomst die de toenmalige lokale autoriteit (Dublin County Council) en een private exploitant in 1987 hebben gesloten op grond van een regeling die voorafging aan Afdeling V van de Roads Act. Deze overeenkomst werd overeenkomstig de Roads Act overgedragen aan de NRA. Tol werd geïnd door een private exploitant met behulp van een traditioneel slagboomsysteem. Het verkeersvolume op de M50 bleek echter zodanig dat de slagbomen bij de tolhuisjes de verkeersstromen in zeer aanzienlijke mate ontregelden en vertraagden. Het was vanwege fysieke beperkingen ter plaatse niet mogelijk om het tolplein op de Westlink Toll Road te moderniseren teneinde de verkeersstromen het hoofd te bieden. Het was dus wenselijk om tolheffing zonder slagbomen in te voeren (waarbij de voertuigen niet stoppen maar hetzij bij het voorbijrijden via een elektronisch vignet in het voertuig automatisch betalen, hetzij het kenteken van het

- voertuig elektronisch wordt geregistreerd en, indien niet binnen een korte termijn vrijwillig wordt betaald, er een factuur aan de eigenaar van het voertuig wordt verzonden). De overgang van een tolinstallatie met slagbomen naar een elektronisch tolsysteem zonder slagbomen vergde een aanzienlijke investering om het systeem om te bouwen van tolheffing met slagbomen naar elektronische tolheffing, en bracht ook het tolincassorisico met zich dat inherent is aan het exploiteren van een slagboomvrij tolsysteem. De private exploitant was zonder aanvullende toezeggingen van de NRA niet bereid de vereiste investering te doen. De NRA is daarom met de private exploitant een beëindiging van zijn overeenkomst overeengekomen, heeft de Westlink Toll Road in augustus 2008 overgenomen en elektronische tolheffing geïnstalleerd in het openbare belang dat is gemoeid met het bevorderen van de vrije doorstroming van het verkeer.
- 2.12. De NRA exploiteert de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel via een aantal overeenkomsten met verschillende partijen.
- 2.13. In het geval van de Westlink Toll Road heeft de NRA een overeenkomst gesloten met een privaat bedrijf („tolverwerker”) dat de apparatuur voor de tolinning voor de Westlink Toll Road beheert, de tol int en ervoor zorgt dat de tolopbrengsten worden overgemaakt op de rekening van de NRA. De toloverwerker heeft geen belang bij of recht op de tolgelden. Voor deze diensten ontvangt de toloverwerker een vergoeding van de NRA.
- 2.14. In het geval van de Dublin Tunnel heeft de NRA een overeenkomst gesloten met een andere exploitant die ten behoeve van de NRA de tol int bij de [Or. 7] gebruikers die tol verschuldigd zijn<sup>2</sup> (en die de Dublin Tunnel ook exploiteert en onderhoudt). Voor deze diensten ontvangt ook deze exploitant een vergoeding van de NRA.
- 2.15. Onder voorbehoud van de aan de verschillende opdrachtnemers verschuldigde vergoedingen en de daarmee samenhangende kosten, vormen de bij de tolheffing op de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel ontvangen tolgelden inkomsten van de NRA, op welk geld zij recht heeft. In geschil is of de NRA verplicht is om btw te rekenen op deze tolgelden.
- 2.16. De NRA is een publiekrechtelijk lichaam voor zover het gaat om de door haar als overheidsinstantie verrichte inning van tol op de tolwegen Westlink Toll Road en Dublin Tunnel. Gelet daarop valt de NRA onder de eerste alinea van artikel 13, lid 1, van de richtlijn.
- 2.17. De Revenue Commissioners stellen zich evenwel op het standpunt dat de tweede alinea van artikel 13, lid 1, van toepassing is en dat de behandeling van de NRA als niet-belastingplichtige voor de tolinning op de twee

<sup>2</sup> – Er zij aan herinnerd dat zwaar vrachtverkeer niet valt onder de verplichting om tol te betalen voor het gebruik van de Dublin Tunnel.



tolwegen in kwestie tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou leiden. Om die reden betogen de Revenue Commissioners dat de NRA btw moet rekenen op de door haar geïnde tol. De NRA heeft onder protest btw aan de Revenue Commissioners afgedragen voor de btw-perioden vanaf juli 2010, waarbij de NRA de tolinkomsten die zij ontvangt heeft aangemerkt als „inclusief btw” en op die grondslag het virtueel in de tol opgenomen btw-bedrag heeft berekend. Tot op heden heeft zij deze kosten zelf opgevangen en niet doorberekend aan de weggebruiker.

- 2.18. Tegen deze kwalificatie van de NRA als belastingplichtige heeft de NRA beroep ingesteld bij de Appeal Commissioners, waarop ik dien te beslissen.
- 2.19. Het algemene beginsel van de btw-richtlijn<sup>3</sup> is, overeenkomstig de artikelen 2, 9 en 13 van de richtlijn, de heffing van belasting bij alle economisch actieve entiteiten. Het overkoepelende doel van de richtlijn zoals uiteengezet door het Europese Hof van Justitie in arresten als *Commissie/Ierland*<sup>4</sup>, bestaat erin om de werking van de interne markt te bevorderen door zo min mogelijk afbreuk te doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit, dat wil zeggen dat twee diensten die identiek of vergelijkbaar zijn vanuit het perspectief van de consument en voorzien in dezelfde behoeften van de consument, voor btw-doeleinden gelijk moeten worden behandeld.<sup>5</sup>
- 2.20. Wat artikel 13 van de richtlijn betreft, behoort de werkzaamheid bestaande in het verlenen van toegang tot openbare wegen tegen betaling van een vergoeding (tolheffing) niet tot de in bijlage [Or. 8] I opgesomde werkzaamheden. De voorliggende zaak valt dus niet onder de derde alinea van artikel 13.
- 2.21. Aangezien niet in geschil is dat de NRA een publiekrechtelijk lichaam in de zin van de richtlijn is, en aangezien niet in geschil is dat de werkzaamheden bestaande in het verlenen van toegang tot de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel tegen betaling van tol, werkzaamheden zijn die de NRA als overheidsinstantie verricht, is het uitgangspunt dat de NRA niet als belastingplichtige dient te worden aangemerkt en dus niet is gehouden om btw te rekenen op de tolgelden die zij int op de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel. In geschil is of deze werkzaamheden (het innen van tol op de Westlink Toll Road en de Dublin Port Tunnel) „tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zou[den] leiden” in de zin van de tweede alinea van artikel 13, lid 1, van de richtlijn.

<sup>3</sup> – De rechtsgrondslag van de richtlijn was artikel 93 EG inzake de harmonisatie van indirecte belastingen (thans artikel 113 VWEU).

<sup>4</sup> – Arrest C-554/07 [2009] PB I-128.

<sup>5</sup> – Zie arrest C-260/10 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs / The Rank Group* [2011] PB I-10951.

- 2.22. Behalve de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel worden alle tolwegen geëxploiteerd door private exploitanten die op de geïnde tolgelden btw in rekening brengen en deze afdragen. De NRA is de entiteit die recht heeft op de op de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel geïnde tol. Hoewel er andere afzonderlijke tolwegen zijn die door private exploitanten in andere delen van het land worden geëxploiteerd (zoals de Dundalk Western Bypass, de Clonee Bypass, de Limerick Tunnel of de Fermoy Bypass), concurreert geen van deze wegen met de Westlink Toll Road of de Dublin Tunnel, aangezien deze vanuit het perspectief van de consument in geheel andere behoeften voorzien. De kwestieuze tolwegen liggen voldoende ver uit elkaar om niet op enigerlei wijze met elkaar te concurreren, net zoals een tolweg in bijvoorbeeld Parijs niet concurreert met een tolweg in Marseille of Frankfurt. Zo voorziet de Dublin Port Tunnel in de behoefte van de consument die bijvoorbeeld vanuit het centrum van Dublin zo snel mogelijk de luchthaven wil bereiken. De Tunnel concurreert in het geheel niet met, bijvoorbeeld, een ongeveer 350 mijl verderop gelegen tolweg in Fermoy, Co. Cork. De hoogte van de op laatstgenoemde privaat geëxploiteerde tolweg geheven tol heeft geen enkele invloed op de keuze van de consument om al dan niet gebruik te maken van de M50 of de Dublin Port Tunnel, aangezien de mogelijkheid om tegen een bepaalde prijs om Fermoy heen te rijden irrelevant is voor de beslissing van de consument om al dan niet gebruik te maken van bijvoorbeeld de Dublin Port Tunnel om de luchthaven te bereiken dan wel van de M1 om naar Dundalk of Belfast te gaan.
- 2.23. De Revenue Commissioners hebben erkend dat er feitelijk tussen geen van de tolwegen in Ierland concurrentie bestaat. De hoogte van de door een bepaalde tolexploitant geheven tol (ongeacht of dat de NRA of een private exploitant is) heeft dus geen invloed op de beslissing van de gemiddelde consument om de ene of de andere tolweg te gebruiken. Bijgevolg is voor de keuze van de gemiddelde consument tussen de ene of de andere tolweg niet van belang of verschillen in de hoogte van de geheven tol een verschillende btw-behandeling weerspiegelen. Een private exploitant van een tolweg in Ierland wordt niet op enigerlei wijze benadeeld doordat zijn tol onderhevig is aan btw, ook al is de tol van de NRA vrijgesteld van btw.
- [Or. 9]** 2.24. Zowel (i) naar Iers recht als (ii) feitelijk, bestaat er geen reële mogelijkheid dat een private exploitant toetreedt tot de markt voor het aanbieden van tolwegdiensten door een tolweg aan te leggen die concurreert met de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel.
- 2.25. Wat het juridische aspect betreft kan op grond van Afdeling V van de Roads Act enkel een „wegenautoriteit” voor een openbare weg een tolregeling voorbereiden en uiteindelijk vaststellen, zodat deze openbare weg een tolweg is overeenkomstig de wettelijke procedure zoals neergelegd in de Act. Private exploitanten kunnen dus niet eenvoudigweg toetreden tot de markt om openbare wegen aan te leggen en tol te heffen. Dit kunnen zij

- enkel doen indien de wegenautoriteit (de NRA in geval van een nationale weg) voor die weg een tolregeling heeft vastgesteld (zodat die weg een tolweg wordt), verordeningen opstelt en vervolgens met de private exploitant een overeenkomst aangaat op grond waarvan de private exploitant de tolgelden mag innen.
- 2.26. Op het praktische vlak geldt bovendien dat is gebleken dat een private exploitant die een privaat geëxploiteerde tolweg wil aanleggen zich geconfronteerd ziet met bijna onoverkomelijke moeilijkheden. Een dergelijke exploitant zou zeer grote lappen grond nodig hebben teneinde een dergelijke tolweg te kunnen aanleggen, maar zou over geen van de aan de betrokken overheidsautoriteiten toekomende bevoegdheden tot gedwongen koop beschikken op basis waarvan de NRA of de lokale autoriteiten in staat zijn om met het oog op de aanleg van wegen van private grondeigenaren onder dwang grond te verwerven (tegen betaling van schadeloosstelling). Daar komt bij dat een private exploitant voor dergelijke projecten investeringen van een enorme omvang zou moeten doen, en er zijn geen aanwijzingen dat een exploitant of consortium van exploitanten bereid zouden zijn een dergelijke investering te doen om met een al bestaande tolweg in concurrentie te treden.
- 2.27. Onder deze omstandigheden bestaat er geen reële mogelijkheid dat een private exploitant toetreedt tot de markt teneinde de concurrentie aan te gaan met een bestaande tolweg die hetzij door de NRA hetzij door een private exploitant wordt geëxploiteerd, en de Revenue Commissioners hebben geen bewijs aangedragen waaruit blijkt dat er op enigerlei wijze een reële mogelijkheid bestaat van een dergelijke toetreding tot de markt om te gaan concurreren met een bestaande tolweg.
- 2.28. De Revenue Commissioners betogen echter dat gelet op de uitlegging van de tweede alinea van artikel 13 zoals uiteengezet in het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Commissioners of Inland Revenue/Isle of Wight Council*, zelfs bij niet-concurrerende werkzaamheden geacht wordt sprake te zijn van verstoring van de mededinging. De Revenue Commissioners betogen dat de NRA dezelfde „werkzaamheid” verricht als private exploitanten die tolwegen exploiteren en tol innen, in die zin dat beide partijen tolwegen exploiteren en tol innen, ook al concurreren zij niet met elkaar. De Revenue Commissioners betogen dat wanneer twee werkzaamheden eenmaal van dezelfde aard zijn, er in feite een onomstotelijk of onweerlegbaar vermoeden is dat behandeling van de ene werkzaamheid als belastbaar en van de andere als niet-belastbaar zou leiden tot een inbreuk op het beginsel van fiscale neutraliteit en tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. De Revenue Commissioners betogen dat de NRA de mededinging probeert te analyseren op een wijze die niet in overeenstemming is met de redenering in *Isle of Wight*. De centrale uitleggingsvraag is dus of een dergelijk vermoeden reeds geldt op basis van de aard van de werkzaamheid, of dat het

van belang is om **[Or. 10]** na te gaan of de twee werkzaamheden identiek of vergelijkbaar zijn vanuit het perspectief van de consument en voorzien in dezelfde behoeften van de consument, zodat een verschil in de fiscale behandeling van de twee entiteiten een duidelijke invloed zou hebben op de keuze van de gemiddelde consument tussen de ene of de andere dienst.

- 2.29. In mijn tussenuitspraak van 27 juni 2014 heb ik aangegeven dat ik het betoog van de NRA onderschrijf. In het bijzonder wijst niets erop dat de behandeling van de NRA als niet-belastingplichtige inderdaad zou leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis, nu niet in geschil is dat er geen concurrentie is tussen de door de NRA geëxploiteerde Westlink Toll Road en Dublin Tunnel enerzijds en enige andere tolgeweg in Ierland anderzijds, en nu niet is aangetoond dat er een reële mogelijkheid bestaat dat private exploitanten tot de markt zullen toetreden om de concurrentie aan te gaan met de Westlink Toll Road of de Dublin Tunnel.
- 2.30. Daarmee is de door de Revenue Commissioners opgeworpen uitleggingsvraag evenwel niet beantwoord, namelijk of de werkzaamheden inzake de inning van tol op alle tolgewegen (met inbegrip van de inning van tol op de Westlink Toll Road en de Dublin Tunnel, en de inning van tol op alle andere, privaat geëxploiteerde tolgewegen in andere delen van de staat) moeten worden aangemerkt als werkzaamheden van dezelfde aard en om die reden moeten worden geacht met elkaar te concurreren, zodat de behandeling van de NRA als niet-belastingplichtige geacht moet worden te leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis zoals bedoeld in de tweede alinea van artikel 13.

### **3. Vragen**

- 3.1. Naar mijn mening rijzen daarom de volgende vragen over de uitlegging van de richtlijn, die dienen te worden beantwoord om de Appeal Commissioners in staat te stellen om in deze zaak tot een beslissing te komen:
- Indien een publiekrechtelijk lichaam een werkzaamheid uitvoert zoals het verlenen van toegang tot een weg tegen betaling van tol, en indien er in de lidstaat private entiteiten zijn die, op basis van een met het betrokken publiekrechtelijke lichaam op grond van nationale wettelijke bepalingen gesloten overeenkomst, op andere tolgewegen tol innen, moet de tweede alinea van artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad dan aldus worden uitgelegd dat het betrokken publiekrechtelijke lichaam geacht moet worden in concurrentie te zijn met de betrokken private exploitanten met als gevolg dat de behandeling van het openbare lichaam als niet-belastingplichtige geacht wordt te leiden tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis, ondanks dat (a) er feitelijk geen concurrentie bestaat noch kan bestaan tussen het openbare lichaam en de

betrokken private exploitanten en (b) niets erop wijst dat er een reële mogelijkheid is dat een private exploitant tot de markt toetreedt om een tolgeweg aan te leggen en te exploiteren die concurreert met de door het openbare lichaam geëxploiteerde tolgeweg?

- Als er geen sprake is van een vermoeden, aan de hand van welke exercitie moet dan worden vastgesteld of er een verstoring van **[Or. 11]** de mededinging van enige betekenis is in de zin van de tweede alinea van artikel 13 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad?