



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. BOBEK
van 5 september 2018¹

Zaak C-422/17

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej
tegen
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie**

[verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vooruitbetalingen – Belastbaar feit – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Vaststelling van de winstmarge – Werkelijk door het reisbureau gedragen kosten”

I. Inleiding

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (hierna: „Skarpa”) is een reisbureau. Skarpa ontvangt vooruitbetalingen van zijn klanten die tot 100 % van de door hen te betalen prijs kunnen bedragen. Volgens de algemene bepalingen van het Unierecht over de belasting over de toegevoegde waarde (btw), wordt de btw bij een vooruitbetaling die wordt gedaan voordat diensten feitelijk worden verricht, verschuldigd over het ontvangen bedrag op het moment van die betaling.
2. Tegelijkertijd vallen de diensten van Skarpa onder de in de bijzondere regeling voor reisbureaus opgenomen btw-voorschriften. Op grond van deze regeling berekent Skarpa btw over zijn winstmarge. De definitieve winstmarge van Skarpa is echter nog onbekend wanneer de vooruitbetalingen worden ontvangen: de precieze door Skarpa aan zijn leveranciers te betalen bedragen staan mogelijk nog niet vast of kunnen nog wijzigen.
3. Skarpa en de nationale belastingdienst zijn het niet eens over wat het precieze moment is waarop btw over reisdiensten verschuldigd wordt. Skarpa is van mening dat de btw verschuldigd wordt op het moment dat de winstmarge definitief bekend wordt. De Minister Finansów (minister van Financiën, Polen; hierna: „minister”) is van mening dat de btw reeds verschuldigd wordt op het moment dat de vooruitbetaling wordt verricht.
4. Het is in deze context dat de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) in essentie wil vernemen of voor de verschuldigdheid van belasting op vooruitbetalingen de *algemene* regel van toepassing is op diensten die onder de *bijzondere* winstmargeregeling voor reisbureaus vallen. Indien dit het geval is, wenst de verwijzende rechter te vernemen over welk bedrag btw moet worden geheven aangezien de definitieve winstmarge pas nadat de vooruitbetalingen zijn gedaan, kan worden vastgesteld.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

II. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

5. Volgens artikel 63 van richtlijn 2006/112/EG² (hierna: „btw-richtlijn”) „[vindt het] belastbare feit [...] plaats en [wordt] de belasting [...] verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

6. In artikel 65 van diezelfde richtlijn is bepaald dat „[i]ndien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, [...] de belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag”.

7. In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 mogen de lidstaten op grond van artikel 66 van de btw-richtlijn bepalen dat de btw op één van drie verschillende tijdstippen verschuldigd wordt.

8. In de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn staan bepalingen voor een bijzondere regeling voor reisbureaus. De artikelen 306 tot en met 308 zijn als volgt verwoord:

„Artikel 306

1. De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de btw toe op de handelingen van reisbureaus, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), van toepassing is om de maatstaf van heffing te berekenen.

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden reisorganisatoren (touroperators) als reisbureaus beschouwd.

Artikel 307

De onder de voorwaarden van artikel 306 verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de reiziger verricht.

Deze ene dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht.

Artikel 308

Voor de door het reisbureau verrichte ene dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs, de btw niet inbegrepen, in de zin van artikel 226, punt 8), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.”

² Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

B. Nationaal recht

9. In Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting op goederen en diensten) (Dz. U. 2011, nr. 177, opschrift 1054, als laatstelijk gewijzigd) (hierna: „Poolse btw-wet”) wordt het volgende bepaald:

„Artikel 19a, lid 8

Indien voor de levering van een goed of de verrichting van een dienst de betaling, inzonderheid een aanbetaling, vooruitbetaling, voorschot, termijnbedrag, bouw- of woondeposito voor de vestiging van het coöperatieve eigendomsrecht op een woning of een voor andere doeleinden bestemde ruimte, geheel of gedeeltelijk is ontvangen, wordt de belasting over het ontvangen bedrag verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van deze betaling, behoudens lid 5, punt 4.

[...]

Artikel 119

1. Bij het verrichten van een reisdienst is de maatstaf van heffing het bedrag van de winstmarge, verminderd met het bedrag aan verschuldigde belasting, onder voorbehoud van lid 5.

2. Als de in lid 1 bedoelde winstmarge wordt beschouwd het verschil tussen het bedrag dat de ontvanger van de dienst dient te betalen, en de werkelijke kosten die de belastingplichtige heeft gedragen om van andere belastingplichtigen goederen en diensten te verkrijgen die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger; als diensten die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger, worden beschouwd diensten die onderdeel van de verrichte reisdienst zijn, inzonderheid vervoer, verblijf en logies alsmede verzekering.”

10. Volgens de verwijzingsbeslissing heeft Polen van artikel 66 van de btw-richtlijn gebruikgemaakt en voor de vooruitbetalingen voor reisdiensten een bijzondere regel toegepast.³ Ter terechtzitting heeft de Poolse regering bevestigd dat de wet waarin die bepaling was opgenomen per 1 januari 2014 is ingetrokken en kennelijk niet door enige andere specifieke bepalingen voor reisdiensten is vervangen.⁴

III. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

11. Skarpa is een reisbureau. Zijn diensten vallen onder de bijzondere regeling voor reisbureaus (hierna: „bijzondere regeling voor reisbureaus”) die wordt geregeld in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn en artikel 119 van de Poolse btw-wet. Omdat het voor Skarpa onduidelijk was wanneer de btw over door reisbureaus ontvangen vooruitbetalingen verschuldigd wordt, heeft het de minister gevraagd op dit punt een ruling af te geven.

12. Volgens Skarpa zou de btw over zijn diensten pas verschuldigd moeten worden op het tijdstip dat Skarpa de definitieve winstmarge kan bepalen. De minister nam echter het standpunt in dat de btw verschuldigd wordt op het tijdstip dat de vooruitbetaling plaatsvindt, mits de betaling is gedaan voor een specifieke, duidelijk omschreven dienst. Voor de vaststelling van de winstmarge/maatstaf van heffing op dat tijdstip, dient Skarpa rekening te houden met de te voorziene kosten en indien nodig vervolgens de desbetreffende correcties aan te brengen.

³ Dit lijkt te volgen uit artikel 3, lid 1 van het besluit van de minister van Financiën betreffende de uitvoering van sommige bepalingen van de btw-wet van 4 april 2011 (Dz. U. 2013, volgnr. 247).

⁴ Ter terechtzitting heeft de Poolse regering verklaard dat de wijziging een antwoord was op het arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa heeft de ruling van de minister voor de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (bestuursrechter in eerste aanleg Krakau, Polen) bestreden. Genoemde bestuursrechter oordeelde dat die uitlegging onjuist was, vernietigde deze ruling en besliste dat de btw pas verschuldigd wordt wanneer de definitieve winstmarge bekend is: iedere andere oplossing zou leiden tot het onaanvaardbaar wijzigen van de wettelijke voorschriften voor de maatstaf van heffing, omdat dan geen rekening kan worden gehouden met de „werkelijke winstmarge” en deze gebaseerd zou zijn op ramingen, die alleen in strikt omschreven gevallen dienen te worden gebruikt. De correctie van belastingaangiften dient als uitzondering en niet als regel te worden uitgevoerd.

14. De minister is tegen die uitspraak in beroep gegaan bij de Naczelny Sąd Administracyjny, de verwijzende rechter. Deze rechter is niet zeker of de bijzondere regel voor de maatstaf van heffing voor diensten van reisbureaus invloed heeft op de vaststelling van het moment waarop de btw over die diensten verschuldigd wordt. Alhoewel de klant een specifieke, identificeerbare dienst koopt, worden de door het reisbureau te maken kosten pas later bekend. Om die reden is de verwijzende rechter van oordeel dat de algemene regel van artikel 65 van de btw-richtlijn niet van toepassing is. Deze rechter erkent echter ook dat een dergelijke oplossing niet in de btw-richtlijn is opgenomen en alleen uit het algemene kader kan worden afgeleid.

15. Ingeval dit Hof zou beslissen dat de btw verschuldigd wordt op het moment dat de vooruitbetaling wordt ontvangen, vraagt de verwijzende rechter bovendien of de btw dient te worden berekend over het ontvangen bedrag (indien de algemene regel van artikel 65 van de btw-richtlijn wordt toegepast), of dat de specifieke methode voor de bepaling van de maatstaf van heffing van artikel 308 van de btw-richtlijn in aanmerking dient te worden genomen. In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat de maatstaf van heffing de winstmarge dient te zijn (en niet het ontvangen vooruitbetaalde bedrag) en dat de winstmarge dient te worden berekend aan de hand van de tot het moment van ontvangst van de vooruitbetaling gemaakte kosten. Het standpunt van de minister met betrekking tot het in aanmerking nemen van te voorziene kosten heeft de verwijzende rechter niet overtuigd. Voor een dergelijk standpunt, hoewel door praktische overwegingen ingegeven en gerechtvaardigd, kan geen steun worden gevonden in de bewoordingen van artikel 65 of die van artikel 308 van de btw-richtlijn. Daarentegen zou het heffen van belasting over het door het reisbureau ontvangen bedrag leiden tot het belasten van een aanzienlijk hoger bedrag dan de uiteindelijk vast te stellen maatstaf van heffing.

16. Onder die omstandigheden heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en dit Hof de volgende vragen gesteld:

- „1) Dienen de bepalingen van [richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat in het geval van vooruitbetalingen die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van [richtlijn 2006/112] geldt, de belasting verschuldigd wordt op het in artikel 65 van [richtlijn 2006/112] bepaalde tijdstip?
- 2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag: Dient artikel 65 van [richtlijn 2006/112] aldus te worden uitgelegd dat een vooruitbetaling die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere fiscale regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van [richtlijn 2006/112] geldt, voor belastingdoeleinden wordt verminderd met de in artikel 308 van [richtlijn 2006/112] genoemde kosten die door de belastingplichtige werkelijk worden gedragen vóór ontvangst van de vooruitbetaling?”

17. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Skarpa, de Poolse regering en de Europese Commissie. Skarpa, de Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (hoofd van de belastingdienst, Polen), de Duitse en de Poolse regering en de Commissie hebben ter terechtzitting op 7 juni 2018 pleidooi gehouden.

IV. Beoordeling

18. Deze conclusie is als volgt opgebouwd. In antwoord op de eerste vraag van de verwijzende rechter, voer ik in onderdeel A aan dat de bijzondere regel van artikel 308 van de btw-richtlijn voor de *maatstaf* van heffing, de gelijktijdige toepassing van de algemene regel in artikel 65 van de btw-richtlijn betreffende het *moment* waarop bij het doen van een vooruitbetaling belasting verschuldigd wordt, niet uitsluit. In onderdeel B betoog ik in antwoord op de tweede vraag dat de btw dient te worden berekend over de winstmarge, bepaald als het verschil tussen de als vooruitbetaling ontvangen som en het overeenkomstige percentage van de totaal voor een bepaalde handeling te voorziene kosten.

A. Eerste vraag: toepasselijkheid van de algemene regel in artikel 65 van de btw-richtlijn op diensten van reisbureaus

19. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de algemene regel in artikel 65 van de btw-richtlijn, dat de belasting verschuldigd wordt bij ontvangst van de vooruitbetaling, van toepassing is op vooruitbetalingen voor de diensten van een reisbureau.

20. Ter terechtzitting heeft Skarpa verklaard dat zijn klanten gewoonlijk eerst 30 % van de prijs van de gereserveerde dienst betalen, waarbij het restant voor vertrek wordt betaald. De kosten worden ongeveer een maand voor verrichting van de dienst gemaakt, maar het precieze bedrag van die kosten wordt pas later bekend. Volgens Skarpa is dit voornamelijk te wijten aan: i) het feit dat de prijs is gebaseerd op het verwachte aantal reizigers, waarvan het werkelijke aantal vaak afwijkt; ii) schommelende wisselkoersen, en iii) onverwachte kosten.

21. Hoe kan in die omstandigheden btw verschuldigd worden indien niet duidelijk is *welk bedrag* als basis voor de berekening moet worden gebruikt?

22. Volgens Skarpa is het gewoonweg onmogelijk om de tijdsregel van artikel 65 van de btw-richtlijn toe te passen en btw in rekening te brengen op het moment dat de vooruitbetaling wordt ontvangen. Skarpa betoogt dat btw pas verschuldigd wordt op het moment dat de winstmarge is bepaald, aangezien de bepaling van de winstmarge een wezenlijk onderdeel van de bijzondere regeling voor reisbureaus is. Bijgevolg wordt door de regel van artikel 308 van de btw-richtlijn niet alleen de vraag *waaruit* de maatstaf van heffing bestaat (winstmarge in plaats van ontvangen bedrag) gewijzigd, maar wordt hierdoor ook het moment *waarop* btw verschuldigd wordt uitgesteld. Met andere woorden, de wijze waarop in deze context btw wordt geheven, moet aan het bijzondere karakter van de reisdiensten worden aangepast.

23. Het hoofd van de belastingdienst, de Duitse en de Poolse regering en de Commissie zijn alle van mening dat de artikelen 65 en 308 van de btw-richtlijn gelijktijdig van toepassing kunnen (en moeten) zijn. Beide regelingen betreffen verschillende aspecten van het innen van btw, en toepassing van de algemene regel staat toepassing van de bijzondere regels niet in de weg. De kosten worden gemaakt op verschillende momenten voorafgaand aan, in de loop van of zelfs na het verrichten van de desbetreffende dienst. Het uitstellen van de verschuldigdheid van btw op de manier die Skarpa voorstelt, gaat volgens hen verder dan het door de bijzondere regeling voor reisbureaus nagestreefde doel en zou tot een ongerechtvaardigd voordeel leiden.

24. In principe deel ik dit laatste standpunt. Naar mijn oordeel sluit de toepassing van de algemene regel van artikel 65 van de btw-richtlijn 1) toepassing van de bijzondere regel van artikel 308 niet uit 2), gewoonweg omdat die twee bepalingen in de context van de onderhavige zaak op verschillende kwesties betrekking hebben. In de eerste wordt behandeld *wanneer* btw is verschuldigd, terwijl in de andere wordt gedefinieerd *wat* de maatstaf van heffing vormt. Deze twee bepalingen sluiten elkaar dus niet uit 3).

1. Algemene regel: wanneer is btw verschuldigd?

25. De regels voor verschuldigdheid van btw voor goederenleveringen en diensten zijn vastgelegd in de artikelen 63 tot en met 66 van de btw-richtlijn. Op grond van artikel 63 wordt belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen of diensten zijn geleverd.⁵ Indien vooruitbetalingen worden gedaan, wordt de btw op grond van artikel 65 „op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag” verschuldigd.

26. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 65 blijkt dat het voor de harmonisatie van de btw als wezenlijk werd beschouwd het belastbare feit op EU-niveau te definiëren.⁶ De grondgedachte van de regel van de verschuldigdheid van btw over vooruitbetalingen werd als volgt beschreven: „Indien evenwel vooruitbetalingen zijn ontvangen *voordat* het belastbare feit plaatsvindt, wordt de belasting bij het ontvangen van deze vooruitbetalingen verschuldigd, daar de overeenkomstsluitende partijen aldus kennis geven van hun voornemen bij voorbaat alle aan het plaatsvinden van het belastbaar feit verbonden financiële consequenties op zich te willen nemen”.⁷

27. Artikel 65 van de btw-richtlijn is onderdeel van titel VI daarvan, met het opschrift „Belastbare feit en verschuldigdheid van de belasting”. De maatstaf van heffing is echter in titel VII geregeld. Hieruit volgt dat ook in het systeem en in de context van artikel 65 duidelijk wordt bevestigd dat deze bepaling zich primair richt op het *tijdsaspect* van de btw-heffing en alleen secundair en op een (logisch gezien) beperkte manier op wat de maatstaf van heffing (het op een bepaald moment vooruitbetaalde bedrag) zal zijn.

2. Bijzondere regel over wat de maatstaf van heffing voor diensten van reisbureaus vormt

28. Met uitzondering van Skarpa hebben alle partijen en belanghebbenden betoogd dat de bijzondere regeling voor reisbureaus geen zelfstandige en uitputtende belastingregeling betreft die voor diensten van reisbureaus alle aspecten van btw-bepaling regelt. Het is eigenlijk een geheel van regels waarin beperkte afwijkingen worden toegestaan, noodzakelijk voor het realiseren van het specifieke door die bijzondere btw-regeling nagestreefde doel, zonder echter af te wijken van andere onderdelen van de algemene btw-regeling.⁸

29. Ik onderschrijf dat standpunt.

30. Het doel van de bijzondere regeling voor reisbureaus is tweeledig. Ten eerste heeft dit Hof herhaaldelijk uiteengezet dat de bijzondere regeling voor reisbureaus beoogt praktische problemen te vermijden die kunnen voortkomen uit „de toepassing van de normale regels op de plaats van heffing, maatstaf van heffing en aftrek van voorbelasting” [...] „wegens de grote verscheidenheid van diensten [van reisbureaus] en de plaatsen waar deze worden verricht”.⁹

⁵ Het Hof bracht in herinnering dat „artikel 63 van de [btw-]richtlijn [bepaalt dat] het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op de datum waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”. Arrest van 16 mei 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, punt 22).

⁶ Zie het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van wetgeving van lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme belastinggrondslag, [COM(73) 950 van 20 juni 1973]. Zie ook de toelichting op het voorstel voor de Zesde richtlijn, Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 13.

⁷ Toelichting op het voorstel voor de Zesde richtlijn, Bulletin van de Europese Gemeenschappen, supplement 11/73, blz. 14.

⁸ Arrest van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punt 15), of 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punt 5). Zie ook punt 34 van datzelfde arrest en het arrest van 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20).

⁹ Zie de arresten van 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punten 24 en 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 9 december 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punten 17 en 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19).

31. Ten tweede beoogt die regeling ook de inning van btw over deze diensten te laten plaatsvinden in de lidstaat waar de diensten worden verricht, terwijl de belasting die betrekking heeft op de door het reisbureau verrichte diensten wordt geïnd in de lidstaat van vestiging van dat bureau.¹⁰

32. Op grond van de bijzondere regeling voor reisbureaus zijn reisbureaus dus niet gerechtigd tot aftrek van voorbelasting over de door hun leveranciers in verschillende lidstaten verrichte diensten. Zij brengen deze in feite bij hun klanten in rekening als een kostenonderdeel¹¹ tegelijk met hun eigen btw over de winstmarge, die wordt betaald in de lidstaat waar ze zijn gevestigd.¹² Met andere woorden, de prijs voor een pakketreis bevat de prijs van door de leverancier verrichte diensten met inbegrip van de door de leverancier in rekening gebrachte btw, de winstmarge van het reisbureau (die op dat moment nog niet definitief is) en de door het reisbureau over die winstmarge te betalen btw.

33. De hierboven beschreven elementen laten dus zien dat de artikelen 306 tot en met 308 van de btw-richtlijn een dubbele afwijking bevatten: van de definitie van de maatstaf van heffing (*wat*) en ook van de plaats van heffing (*waar*). In deze bepalingen is echter niets geregeld over het belastbaar feit en de verschuldigdheid van de belasting.

3. *Gelijktijdige toepassing van artikel 65 en de artikelen 306 tot en met 308 van de btw-richtlijn*

34. Zoals reeds duidelijk wordt uit de twee voorgaande punten, is het argument van de „onverenigbaarheid” van de algemene regel in artikel 65 van de btw-richtlijn aan de ene kant en de bijzondere regel in de artikelen 306 tot en met 308 van dezelfde richtlijn aan de andere kant nogal zwak, wanneer de exacte aard van de beide betrokken bepalingen nader in beschouwing wordt genomen. Anders gezegd, betreft de bijzondere regel in de artikelen 306 tot en met 308 van de btw-richtlijn het „wat” en het „waar”. Het eerste deel van artikel 65 en ook de algemene redenering en het doel van titel VI betreffen het „wanneer”.

35. Voorts moet worden opgemerkt dat de algemene regel in artikel 65 van de btw-richtlijn ongeacht de betrokken sector van toepassing is. Er wordt gespecificeerd *wanneer* de btw verschuldigd wordt. Er wordt bepaald dat dat moment zich voordoet op het tijdstip van de vooruitbetaling. Voorts is de bepaling van artikel 308 van de btw-richtlijn alleen van toepassing op reisbureaus en beschrijft zij *wat* de maatstaf van heffing vormt voor de door hen verrichte diensten. Die maatstaf van heffing is de winstmarge, omschreven als het „verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen”.

36. Er zijn twee argumenten die tegen die uitlegging van de relatie tussen deze twee bepalingen pleiten: een tekstuele en een doelgerichte.

37. Op tekstueel niveau is aan het einde van artikel 65 vermeld dat de btw verschuldigd wordt „ten belope van het ontvangen bedrag”.¹³ Bijgevolg kan worden aangevoerd dat artikel 65 ook de belastinggrondslag regelt, die voor vooruitbetalingen altijd het ontvangen bedrag dient te zijn.

10 Zie ter illustratie hiervan het interinstitutionele dossier van de Raad 2002/0041 (CNS), inzake „btw – bijzondere regeling voor reisbureaus” [17567/09]: „2. De eerste doelstelling van de regeling was het vereenvoudigen van de toepassing van de btw-regels op deze diensten, waarmee wordt voorkomen dat de operators zich moeten laten registreren in de diverse lidstaten waar de diensten worden verleend. 3. Een tweede doelstelling was, te waarborgen dat de btw over de goederen en diensten die het bureau verwerft wordt geïnd door de staat waar die operaties worden verricht terwijl de belasting op de diensten van de reisbureaus naar de lidstaat van vestiging vloeit.”

11 En deze voorbelasting wordt impliciet teruggevorderd – zie conclusie van advocaat-generaal Tizzano in de zaak First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punt 25).

12 Om precies te zijn bepaalt artikel 307, tweede alinea, van de btw-richtlijn dat „deze ene dienst [van het reisbureau] wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verricht”.

13 Indien vooruitbetalingen worden gedaan, wordt „de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag”.

38. In het licht van de algemene in de vorige punten gemaakte opmerkingen, maar ook op basis van eenvoudige logica, acht ik die uitlegging problematisch. Wat bij iedere ontvangen betaling moet worden belast, is de „maatstaf van heffing” of beter gezegd het belastbare deel van de ontvangen betaling. Dat betekent uiteraard niet dat alle ontvangen betalingen automatisch worden belast. Ten behoeve van de bepaling van het (belastbare) ontvangen bedrag in het geval van door een reisbureau verrichte diensten, moet nogmaals worden verwezen naar de bijzondere bepaling van artikel 308 waarin inderdaad voor dit doel de „maatstaf van heffing” wordt gedefinieerd.¹⁴

39. Op doelgericht niveau moet eraan worden herinnerd dat de artikelen 306 tot en met 308 of eigenlijk het volledige hoofdstuk 3, onder titel XII van de btw-richtlijn vallen, met het opschrift „Bijzondere regelingen” (voor de respectievelijke sector of activiteit). Bijgevolg zou de suggestie kunnen luiden dat de EU-wetgever een aparte „regeling” wilde vaststellen, die in potentie niet alleen kon afwijken van de uitdrukkelijk geregelde aspecten in het toepasselijke, voor iedere bijzondere regeling ingerichte, hoofdstuk, maar ook van overige algemene bepalingen die mogelijk problemen zouden kunnen veroorzaken bij de toepassing van die bijzondere regeling.

40. Ik begrijp de ruimere logica van die redenering wel. Toch lijkt een dergelijke benadering in tegenspraak te zijn met vaste rechtspraak waarin wordt vastgehouden aan de strikte en restrictieve uitleg van elke afwijking van het algemene btw-stelsel, zowel in het algemeen als in het bijzonder ten aanzien van de bijzondere regeling voor reisbureaus.

41. In het algemeen is het de vaste benadering van dit Hof dat alle in de btw-richtlijn geregelde afwijkingen restrictief moeten worden uitgelegd. Dit betekent dat hun werkingssfeer strikt moet worden beperkt tot de tekst en de doelstelling waarvoor ze zijn ontworpen, zelfs wanneer verdere afwijkingen mogelijk lijken te zijn. Zeer recent heeft het Hof dat beginsel nog eens benadrukt in het arrest *Avon Cosmetics*¹⁵ en onmiskenbaar de opvatting verworpen dat een geboden afwijking met betrekking tot de berekening van een maatstaf van heffing in een directe-verkoopmodel zodanig kan worden uitgelegd dat hiermee op het niveau van voorbelasting ook aftrek van kosten van voor demonstratiedoeleinden gekochte producten zou worden toegestaan. Het toestaan van een dergelijke verdere afwijking (in het algemeen genomen zeker verdedigbaar) zou in de praktijk betekenen dat een afwijking die voor een specifiek element is verleend, vervolgens door het gehele btw-stelsel verdere „golfeffecten” zou kunnen genereren, resulterend in het ontstaan van verschillende parallelle à-la-cartestelsels die duidelijk verder gaan dan de werkingssfeer van de afwijking.¹⁶

42. Op het niveau van de bijzondere regeling voor reisbureaus heeft het Hof er herhaaldelijk aan herinnerd dat de bijzondere regeling voor reisbureaus, „als uitzondering op de normale regeling van de [btw-richtlijn] enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is”.¹⁷ Het Hof heeft ook het gelijktijdig toepassen van die regeling met geldende algemene bepalingen van het btw-stelsel erkend, waarbij de algemene bepalingen worden toegepast op de buiten de afwijking voor reisbureaus vallende aspecten van een handeling.¹⁸

¹⁴ Zie verder punt 67 van deze conclusie.

¹⁵ Arrest van 14 december 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, punten 36-40).

¹⁶ Zie ook mijn conclusie in de zaak *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:651, met name punten 39-41 en 50, 58-60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁷ Zie bijvoorbeeld de arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punten 5 en 34); 19 juni 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 9 december 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, punt 16), en 25 oktober 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁸ Betreffende de bepaling van de maatstaf van heffing met betrekking tot interne en ingekochte diensten, zie arresten van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin* (C-308/96 en C-94/97, EU:C:1998:496, punten 39 en volgende).

43. Ik zie niet in hoe afbreuk zou kunnen worden gedaan aan de door de bijzondere regeling voor reisbureaus beoogde doelen¹⁹ door toepassing van de tijdsregel van artikel 65 van de btw-richtlijn. Met het verschuldigd worden van de btw bij ontvangst van vooruitbetalingen wordt de btw nog steeds in rekening gebracht over reisdiensten in de lidstaten waarin deze worden uitgevoerd. Die btw zou dan niet worden afgetrokken in die staten maar door het reisbureau naar de klant worden doorgeschoven, en het reisbureau zou dan btw in rekening brengen over zijn winstmarge en deze in de lidstaat waar hij is gevestigd betalen.

44. Deze algemene conclusie lijkt niet te worden gewijzigd door de argumenten die Skarpa in de context van de voorliggende zaak heeft opgeworpen.

45. Ten eerste betoogt Skarpa dat de winstmarge een wezenlijk element is van de winstmargeregeling. Indien de precieze winstmarge onbekend is, is de btw dus niet verschuldigd. Dit argument lijkt te worden ingegeven door rechtspraak van het Hof waaruit blijkt dat toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn vereist dat alle elementen van de handeling moeten worden vastgesteld.²⁰

46. Het is inderdaad zo dat in de rechtspraak een mate van zekerheid wordt vereist om over goederenleveringen of diensten btw te kunnen heffen. Uit het arrest in de zaak BUPA Hospitals volgt dat die zekerheid er in beginsel niet is wanneer sprake is van „een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet bestede vooruitbetalingen”.²¹

47. Ik vind het lastig deze rechtspraak op de voorliggende zaak toe te passen. In tegenstelling tot de feitelijke situatie in die gevallen zijn de aard en de inhoud van de door het reisbureau geleverde dienst doorgaans voldoende bekend en omschreven, vaak met een grote mate van nauwkeurigheid, die zelfs zover kan gaan dat wordt verzekerd dat vanuit de geboekte kamer uitzicht in een bepaalde richting kan worden genoten, zoals ter terechtzitting levendig is beschreven. In die omstandigheden is het moeilijk voor te stellen dat de winstmarge een wezenlijk element van de „maatstaf van heffing” vormt. Volgens mij gaat het om een nogal technisch aspect van de belastingheffing dat voor de klant meestal onbekend is en daarom buiten de lijst vooraf te bepalen elementen van een handeling valt.

48. Skarpa betoogt voorts dat wanneer de winstmarge nog onbekend is, de heffing op vooruitbetalingen in de praktijk ernstige en onevenredige problemen oplevert: belastingaangiften zouden steeds weer moeten worden gecorrigeerd. Volgens Skarpa zou dit ingaan tegen de doelstellingen van de winstmargeregeling. Wat ter terechtzitting ook naar voren kwam, was dat er in die stelling in feite twee problemen schuilgaan: de kwestie van informatie (bekende of onbekende winstmarge) en de praktische problemen bij correcties.

49. Ten tweede heeft Skarpa wat de kwestie van de onbekende winstmarge betreft, ter terechtzitting bevestigd dat de door een reisbureau aan klanten in rekening gebrachte prijs in het algemeen uit verschillende bedragen blijkt te zijn samengesteld. De btw die het reisbureau vervolgens moet berekenen en betalen is in feite al onderdeel van die „catalogusprijs”. De uiteindelijke winstmarge lijkt daarom „door uitsluiting” te zijn berekend in de zin dat zodra de werkelijke kosten van de ontvangen betaling zijn afgetrokken, het restant over de winstmarge en de btw wordt verdeeld. Het reisbureau verstuurt dus helemaal geen gecorrigeerde factuur naar de klant.

¹⁹ Hierboven in de punten 30 tot en met 33 geconstateerd en besproken.

²⁰ Arresten van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punt 48); 16 december 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punt 31); 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 26); 19 december 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punt 28), en 7 maart 2013, Efir (C-19/12, niet gepubliceerd, EU:C:2013:148, punt 32).

²¹ Arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsbrough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punt 51).

50. Om een voorbeeld te noemen: indien we aannemen dat de prijs van een reis 1 000 EUR is en de kosten 800 EUR, dan moet het verschil van 200 EUR over de winstmarge en de btw worden verdeeld. Stelt u zich voor dat het btw-tarief 21 % is. Het bedrag van 200 EUR vertegenwoordigt dan 121 %, hetgeen wordt gesplitst in btw corresponderend met 34,71 EUR en de winstmarge corresponderend met 165,29 EUR.

51. Indien de sector inderdaad op die manier werkt en ik heb begrepen dat Skarpa dat ter terechtzitting heeft bevestigd, samen met het feit dat de catalogusprijs al inclusief btw is en dat reisbureaus niet op een later moment de btw apart in rekening brengen, dan is de enige logische conclusie die ik aan deze stellingen kan verbinden de volgende: een redelijk goed beheerd reisbureau dient inderdaad een vrij gedetailleerde raming van zijn voorziene kosten en verwachte winstmarge te maken om dergelijke prijzen in een catalogus te kunnen publiceren.

52. Alhoewel de exacte winstmarge mogelijkerwijs inderdaad niet bekend is op het moment waarop de vooruitbetaling wordt gedaan of op het moment dat de dienst daadwerkelijk is verricht, of zelfs geruime tijd na dat moment (totdat en tenzij alle betalingen aan een bepaalde leverancier en/of voor een bepaalde reden zijn voldaan), blijft het daarom zo dat elk reisbureau dat geen verlies wil lijden naar alle waarschijnlijkheid beschikt over een vrij gedetailleerde raming van te voorziene kosten voordat het een bepaalde reis samenstelt en aanbiedt.

53. Ten derde zou ik met betrekking tot de praktische problemen waarnaar Skarpa verwijst, met name naar de noodzaak van extra correcties, willen zeggen dat een dergelijk argument op zich eigenlijk geen rechtvaardiging kan zijn voor de effectieve uitsluiting van de wettelijke btw-voorschriften.²²

54. Bovendien zijn dergelijke praktische problemen, in tegenstelling tot wat Skarpa betoogt, niet de problemen die met de winstmargeregeling moesten worden voorkomen. Zoals hiervóór toegelicht²³ is de bijzondere regeling voor reisbureaus ontworpen om ervoor te zorgen dat reisbureaus niet langer overall in de Europese Unie btw hoefden terug te vorderen. Zij was eigenlijk niet bedoeld om deze reisbureaus te verlossen van alle administratieve verantwoordelijkheden waar elke belastingplichtige in vergelijkbare omstandigheden mee te maken heeft.²⁴

55. Die conclusie lijkt te meer gerechtvaardigd in het licht van het feit dat het reisbureau in het tegenovergestelde geval een dubbel financieel voordeel zou worden verschaft: het zou gerechtigd zijn de btw zelfs na het verrichten van diensten te betalen, pas als de winstmarge bekend wordt, terwijl het zijn klanten vooraf laat betalen. Ik zie niet in hoe een dergelijke uitlegging tot een redelijk evenwicht tussen alle betrokken belangen zou leiden.

56. Ten slotte lijkt het probleem van het voorlopige karakter van de winstmarge op het moment dat de vooruitbetaling wordt ontvangen niet beperkt te zijn tot de vooruitbetaling. Uit de ter terechtzitting gegeven beschrijving leid ik af dat de winstmarge feitelijk nog steeds onbekend kan zijn, zelfs *nadat de reisdiensten zijn verleend*, indien door de leveranciers van het reisbureau correcties worden aangebracht.

²² Zie, iteratief, ter demonstratie van het feit dat het Hof niet bereid is „praktische of technische problemen” te aanvaarden als voldoende grond voor afwijking van EU-voorschriften, het arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland (C-74/91, EU:C:1992:409, punt 12), of het arrest van 23 mei 1996, Commissie/Griekenland (C-331/94, EU:C:1996:211, punt 12).

²³ Nadere uitwerking in de punten 30-33.

²⁴ Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punt 79): „Voorts heeft artikel 26 van de Zesde richtlijn weliswaar tot doel de op het gebied van de btw geldende voorschriften aan te passen aan de bijzonderheden van de activiteit van een reisbureau en de praktische moeilijkheden die deze activiteit zouden kunnen belemmeren, te verminderen, doch de bij dit artikel ingestelde regeling beoogt niet, anders dan die welke ten gunste van kleine ondernemingen en landbouwproducenten is ingesteld, de boekhoudvereisten die het normale btw-stelsel meebrengt, te vereenvoudigen.” Zie ook het arrest van 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punt 25).

57. Dit feit benadrukt alleen maar het algemene probleem van het betoog van Skarpa op dit punt. Als we het helemaal logisch doorredeneren, dan vraagt Skarpa in feite niet alleen om afwijking van artikel 65 van de btw-richtlijn, want dezelfde redenering kan ook worden opgerekt om de toepasselijkheid van artikel 63 uit te sluiten.²⁵ Aangezien de precieze winstmarge mogelijk nog niet bekend is, zou het tijdstip waarop btw verschuldigd is dan ook volledig afhankelijk worden van de verklaring van het reisbureau zelf over wanneer het denkt het precieze bedrag van de winstmarge te weten. Dit is vermoedelijk niet het moment waarop de betrokken dienst wordt verleend, maar weken of maanden later of misschien zelfs pas aan het eind van elk seizoen, wanneer er naar verwachting een volledige en complete kostenverdeling van alle afzonderlijk samengestelde diensten beschikbaar is. Het spreekt voor zich dat tijdens die perioden de respectieve middelen voor de staat niet beschikbaar zijn.²⁶

58. In het licht van het bovenstaande is mijn tussentijdse conclusie dat de btw-richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat btw over vooruitbetalingen die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn geldt, verschuldigd wordt op het in artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalde tijdstip, namelijk het moment waarop de respectieve vooruitbetaling is ontvangen.

B. Tweede prejudiciële vraag: hoe de btw bepalen wanneer de maatstaf van heffing onbekend is

59. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter na te gaan hoe, indien de belasting inderdaad bij ontvangst van een vooruitbetaling verschuldigd is, die belasting moet worden bepaald wanneer de precieze winstmarge, dat wil zeggen de maatstaf van heffing, nog niet bekend is.

60. Het hoofd van de belastingdienst, de Poolse en de Duitse regering en de Commissie zijn het erover eens dat de btw niet over het *ontvangen bedrag* maar over de *winstmarge* moet worden geheven.²⁷ Suggesties over hoe die winstmarge op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling moet worden bepaald, lopen echter uiteen.

61. Het hoofd van de belastingdienst blijft bij zijn standpunt dat de winstmarge bij ontvangst van de vooruitbetaling op basis van de *te voorziene* kosten moet worden bepaald. Vervolgens dienen de nodige correcties te worden aangebracht in de belastingaangifte voor de respectieve boekhoudperiode waarin de dienst is verricht. Op vergelijkbare wijze betoogt de Poolse regering dat Skarpa voor het vaststellen van de winstmarge op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling de „functionele benadering” dient te volgen en zich op de *te voorziene* kosten dient te baseren.

62. Ter terechtzitting heeft de Duitse regering een (deels) vergelijkbaar standpunt gepresenteerd. Zij betoogde dat, ter bepaling van de winstmarge, als in aanmerking komende kosten hebben te gelden de gemaakte kosten en de te voorziene (te verwachten) kosten. Dit is hoe de formulering „werkelijk door het reisbureau gedragen kosten” in artikel 308 van de btw-richtlijn volgens die regering moet worden opgevat.

²⁵ Bij gebrek aan nationale regelgeving die op basis van artikel 66, onder a) tot en met c), van de btw-richtlijn is vastgesteld.

²⁶ Het Hof oordeelde dat „op het gebied van de btw de belastingplichtigen optreden als belastingontvangers voor rekening van de staat” en achtte bepalingen van de Zesde richtlijn die zijn ontworpen om te voorkomen dat „zich gedurende een belastingtijdvak grote sommen aan overheidsgeld bij hen ophopen”, gerechtvaardigd. Arrest van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25).

²⁷ Dit is ook het (subsidiäre) standpunt van Skarpa, met het duidelijke voorbehoud dat voortvloeit uit zijn voorgestelde antwoord op de eerste vraag, namelijk dat artikel 65 van de btw-richtlijn niet van toepassing kan zijn en dat de btw verschuldigd wordt op het moment dat de winstmarge bekend is.

63. De Commissie is van oordeel dat het in aanmerking nemen van te voorziene kosten ter vaststelling van de winstmarge bij ontvangst van de vooruitbetalingen zou indruisen tegen de formulering van artikel 308 van de btw-richtlijn. Die bepaling verwijst naar de *werkelijk door het reisbureau gedragen kosten*.²⁸ Dit betekent dat op het moment dat een vooruitbetaling wordt ontvangen alleen de werkelijk gemaakte kosten tot aan die betaling kunnen worden opgevoerd ter bepaling van de winstmarge. Het standpunt van de Commissie komt ook overeen met de door de verwijzende rechter gedane aanbeveling.

64. Zoals verder ter terechtzitting is besproken, zijn er in wezen vijf verschillende theoretisch mogelijke benaderingen voor het berekenen van de winstmarge en het daarbij rekening houden met de kosten.

- i) Artikel 65 van de btw-richtlijn is niet van toepassing. Er wordt geen btw in rekening gebracht op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling en de winstmarge kan pas dienen als basis voor de berekening van de btw op het moment dat deze definitief bekend is (standpunt van Skarpa).
- ii) De btw dient te worden geheven over het bedrag van de ontvangen vooruitbetaling (in plaats van over de winstmarge). Dit zou voortvloeien uit de letterlijke toepassing van artikel 65 van de btw-richtlijn.
- iii) De btw dient te worden geheven over de winstmarge, berekend door een *evenredig deel van de* voor een bepaalde handeling *te voorziene kosten* af te trekken van het ontvangen vooruitbetaalde bedrag. Dat deel zou overeenstemmen met het percentage dat het ontvangen bedrag uitmaakt van de totale prijs voor de dienst (standpunt van het hoofd van de belastingdienst en van de Poolse regering).
- iv) De btw dient te worden geheven over de winstmarge, maar die winstmarge dient te worden vastgesteld op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling, door het aftrekken van de werkelijke kosten in de zin van de werkelijk tot aan het moment van ontvangst van de vooruitbetaling door het reisbureau gemaakte kosten (het standpunt van de Commissie, dat ook is voorgesteld door de verwijzende rechter).
- v) De btw dient te worden geheven over de winstmarge, eveneens vast te stellen op het moment van de ontvangst van de vooruitbetaling, maar op basis van de door het reisbureau gemaakte kosten tot aan het moment van ontvangst van de vooruitbetaling *en* de te voorziene kosten, op voorwaarde dat alle te voorziene kosten nog niet zijn gemaakt (het standpunt van de Duitse regering).

65. Alleen al het opsommen van deze (op zijn minst in theorie mogelijke) alternatieven toont duidelijk aan dat het te geven antwoord verre van duidelijk is. Sommige alternatieven leveren echter meer problemen op dan andere.

66. Gezien de reeds uitvoerig besproken argumenten in reactie op de eerste vraag²⁹ kan het eerste door Skarpa verdedigde standpunt niet zomaar worden aanvaard zonder het hele btw-heffingssysteem nog verder uit balans te brengen. Waarom stoppen bij artikelen 65 en 63, indien een dergelijke benadering zou worden aanvaard? Het is niet onmogelijk dat er ook andere (algemene) bepalingen van de btw-richtlijn zijn die „idealiter” nog verder kunnen worden aangepast om te voorzien in de (objectief gezien ongetwijfeld geheel gerechtvaardigde) specifieke behoeften van een specifieke sector. Maar dat is precies het hellende vlak dat dit Hof probeert te vermijden.

²⁸ In een aantal andere taalversies vastgelegd als *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (Frans); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (Duits); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (Pools); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (Tsjechisch); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (Spaans).

²⁹ Zie bovengenoemde punten 39-57 van deze conclusie.

67. Om redenen waarop hierboven ook reeds is gewezen³⁰, kan ook het tweede alternatief niet worden aanvaard. Het is een feit dat artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalt dat „de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, *ten belope van het ontvangen bedrag*”.³¹ Indien een dergelijk standpunt werd aanvaard, zou dat per definitie echter steeds tot een (waarschijnlijk voorlopig) onevenredig resultaat leiden omdat een dergelijke aanvankelijke maatstaf van heffing per definitie hoger zou zijn dan de vervolgens vast te stellen maatstaf van heffing. Ook om die reden ben ik van oordeel dat de verwijzing in artikel 65 naar „het ontvangen bedrag” moet worden begrepen als een herinnering aan de algemene regel volgens welke btw moet worden geheven op „alles wat de leverancier of dienstverrichter [...] als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer”. Dit volgt uit artikel 73 van de btw-richtlijn.³² In de voorliggende context ben ik meer in het bijzonder van mening dat onder het begrip „van het ontvangen bedrag” in artikel 65 van de btw-richtlijn moet worden verstaan het *belastbare ontvangen bedrag*. Dat belastbare bedrag is op grond van de bijzondere bepaling van artikel 308 van de btw-richtlijn de winstmarge. Die bijzondere bepaling moet daarom worden geïntegreerd in de logica van artikel 65 van de btw-richtlijn waar dat artikel naar het „ontvangen bedrag” verwijst.

68. Ik ben graag bereid te erkennen dat het vierde en vijfde alternatief directer zouden voortvloeien uit de formulering van artikel 308 van de btw-richtlijn. Ik vrees echter dat het boekhouden en het doen van btw-aangiften hierdoor van een nogal complexe bezigheid tot een onmogelijke taak zouden worden. Die alternatieven vereisen namelijk dat voor alle *werkelijk* gemaakte kosten bij iedere afzonderlijk ontvangen vooruitbetaling *steeds opnieuw* en *steeds anders* een *aparte* kostenverdeling wordt gemaakt.

69. Dat lijkt om een aantal redenen inderdaad gewoonweg niet mogelijk. Ten eerste worden bepaalde diensten in grote aantallen ingekocht (accommodatie en vervoer) terwijl de afzonderlijke diensten separaat worden verkocht. Indien dat inderdaad het geval is, dan is het op het moment dat de vooruitbetaling wordt ontvangen waarschijnlijk onbekend hoe groot het aandeel van iedere handeling (iedere dienst) in de totale kosten is, met name omdat de hoeveelheid verkochte afzonderlijke diensten naar alle waarschijnlijkheid mettertijd aanzienlijk wijzigt. Ten tweede is het mij onduidelijk hoe dergelijke werkelijke kosten voor grote aantallen bestelde diensten zouden moeten worden gekoppeld aan de individueel verrichte diensten. Ten derde wordt het allemaal nog complexer in gevallen waarin de vooruitbetaling niet gewoon 100 % van de prijs is maar juist een percentage daarvan, zoals 10 %, 30 % of 50 %.

70. Voordat de definitieve situatie bekend is, leidt het aftrekken van alle werkelijk gemaakte kosten op het moment waarop slechts gedeelten van de betalingen worden gedaan (alleen voor sommige plaatsen bij een grotere pakketreis) en/of slechts een percentage van die prijs (30 % of 50 %) in al die gevallen bovendien vermoedelijk tot een negatieve balans. Met andere woorden, de werkelijke kosten, in de zin van kosten die feitelijk zijn gemaakt, kunnen op een specifiek tijdstip 100 % van alle kosten bedragen, terwijl de vooruitbetaling mogelijk slechts overeenkomt met 10 % van de prijs van de dienst. Het is mij niet duidelijk hoe dat later precies zou moeten worden gecorrigeerd en of dergelijke „tijdelijke verliezen” bijvoorbeeld als zodanig zouden moeten worden aangegeven.

³⁰ Punten 37 en 38 hierboven.

³¹ Cursivering van mij.

³² „Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden.” Volgens vaste rechtspraak is de definitieve maatstaf van heffing ingevolge de algemene bepalingen de werkelijk ontvangen tegenprestatie, zie bijvoorbeeld (met betrekking tot leveringen van goederen) het arrest van 29 mei 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

71. In het licht van deze complexiteit lijkt het mij om praktische redenen dat, realistisch gezien, uiteindelijk op zijn best een andere (verantwoorde) raming van het niveau van werkelijke kosten zou kunnen worden uitgevoerd. Het enige verschil zou zijn dat van het reisbureau zou worden geveerd om iedere keer bij ontvangst van een vooruitbetaling steeds opnieuw, met een sisypusachtige nauwgezetheid, een dergelijke raming te maken.

72. Zoals hierboven reeds toegelicht en ter terechtzitting bevestigd, lijkt het er tegelijkertijd op dat een ervaren reisbureau vrij goed weet welke kosten het voor een specifieke handeling moet maken en welke winstmarge het daarop kan behalen.

73. Al deze overwegingen brengen mij tot de conclusie dat het derde alternatief, dat is voorgesteld door het hoofd van de belastingdienst en door de Poolse regering, inderdaad de meeste redelijke en minst belastende optie lijkt te zijn. Volgens mij leidt dat standpunt tot een redelijk evenwicht tussen de respectievelijke belangen van de belastingdienst en de belastingplichtige terwijl de grenzen van het mogelijke niet worden overschreden. Deze benadering geeft geen van beide partijen een bovenmatig voordeel ten opzichte van de ander. Dit is zo omdat geen van beide op enig moment „te veel geld” lijkt te bezitten, vergeleken met waar die partij uiteindelijk recht op heeft.

74. Het ter terechtzitting door het hoofd van de belastingdienst gegeven voorbeeld geeft die redenering goed weer. Indien de prijs van een dienst bijvoorbeeld 1 000 Poolse zloty (PLN) is met een geraamde te behalen winstmarge van 20 % van die prijs (200 PLN) en de klant doet een vooruitbetaling van 500 PLN, dan zou de winstmarge waarmee rekening moet worden gehouden op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling 100 PLN zijn. Het is over dat bedrag van 100 PLN dat de btw moet worden berekend en het moet op dat moment in rekening worden gebracht met indien nodig latere en definitieve correcties zodra de definitieve winstmarge bekend is.

75. Dit zorgt bovendien voor een redelijke balans, in die zin dat er niet buitensporig extra wordt betaald, maar ook geen verschuldigde belasting wordt achtergehouden, en dit maakt tevens een hanteerbaar boekhoudproces mogelijk, terwijl tegelijkertijd wordt voldaan aan het eerdere oordeel van het Hof (in de arresten Commissie/Spanje³³ en Commissie/Duitsland³⁴) dat de winstmarge moet worden bepaald met betrekking tot iedere handeling en niet „globaal” voor een bepaalde periode. De hele operatie van het berekenen van de kosten voor iedere afzonderlijke handeling (in de betekenis van iedere door het reisbureau verrichte dienst) zou echter maar twee keer hoeven te worden uitgevoerd. De eerste keer zou zijn bij het besluit over de eerste ramingen en de berekening van de te voorziene kosten voordat de dienst wordt geprijsd en aangeboden en de tweede keer helemaal aan het einde wanneer alle kosten en de precieze winstmarge bekend zijn.

76. In het licht van het voorafgaande concludeer ik daarom dat de btw dient te worden berekend over de winstmarge, bepaald als het verschil tussen de als vooruitbetaling ontvangen som en het overeenkomstige percentage van de totaal te voorziene kosten voor een bepaalde handeling.

77. Een slotopmerking is op zijn plaats. Ik ben gaarne bereid te erkennen dat de door mij voorgestelde oplossing geen ideale oplossing is. Op basis van het geschetste proces van het elimineren van uitersten, lijkt dit echter voor alle betrokken partijen het minst bezwarend en omslachtig te zijn, terwijl we ook binnen de mogelijkheden blijven waarvan nog steeds in redelijkheid kan worden gezegd dat zij vallen binnen het bestek van de juridische uitlegging van de bestaande regelgeving.

³³ Zie het arrest van 26 september 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punten 101-104).

³⁴ Arrest van 8 februari 2018 (C-380/16, niet gepubliceerd, EU:C:2018:76, punten 87-92).

78. Voor het bepalen van de btw-gerelateerde verplichtingen van reisbureaus ontstaan problemen die voortkomen uit de verschillen in de tijd tussen enerzijds de ontvangst van het bedrag van de prijs en anderzijds het maken van de kosten. In die omstandigheden is de berekening van de winstmarge een nogal ingewikkelde klus, zoals de ervaringen van de lidstaten laten zien. Deze moeilijkheden zijn in sommige lidstaten aangepakt door vaststelling van een vast tarief voor de winstmarge voor een bepaalde periode.³⁵ Daarnaast werd in 2002 een voorstel ingediend gericht op de introductie van een algemeen percentage voor de berekening van de winstmarge van reisbureaus.³⁶ Van dat voorstel is men echter in 2014 van afgestapt. Gezien de arresten van het Hof in de zaken Commissie/Spanje³⁷ en Commissie/Duitsland³⁸ lijkt het er bovendien op dat die benadering problemen oplevert.

79. In een dergelijke (reeds zo) ingewikkelde context ga ik mee met het algemene voorstel van de Duitse regering dat het raadzaam is om te streven naar een oplossing die eerder minder dan meer extra problemen opwerpt. Het is ook niet vrij van enige ironie dat de bijzondere regelingen werden ingevoerd om de werking van het stelsel te vereenvoudigen, zoals ter terechtzitting bijna alle partijen en belanghebbenden opmerkten, terwijl zij tot opvallend verschillende standpunten kwamen over wat die vereenvoudiging zou moeten inhouden in de specifieke context van de bijzondere regeling voor reisbureaus. Ook in het licht van die opvallende *verscheidenheid in vereenvoudiging*, kom ik tot de conclusie dat het raadzaam zou zijn om verdere stappen tot vereenvoudiging in dit opzicht over te laten aan de EU-wetgever en/of, binnen de door Unierecht bepaalde grenzen, de nationale wetgevers.

V. Conclusie

80. Gezien het bovenstaande nodig ik het Hof uit de Naczelny Sąd Administracyjny als volgt te antwoorden:

- „1) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dient aldus te worden uitgelegd dat in het geval van vooruitbetalingen die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 geldt, de belasting verschuldigd wordt op het in artikel 65 van dezelfde richtlijn bepaalde tijdstip, namelijk het moment waarop de respectieve vooruitbetaling wordt ontvangen.
- 2) Op dat moment dient de btw te worden berekend over de winstmarge, bepaald als het verschil tussen de als vooruitbetaling ontvangen som en het overeenkomstige percentage van de totaal voor een bepaalde handeling te voorziene kosten.”

³⁵ Zoals Skarpa ter terechtzitting treffend heeft opgemerkt, werden verschillende nationale oplossingen beschreven in het voor de Commissie opgestelde rapport, *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Definitief rapport, TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (online raadpleegbaar op de website van de Europese Commissie). In het rapport is sprake van rond de 14 lidstaten die een dergelijk alternatief hanteren.

³⁶ Voorstel voor een richtlijn van de Raad van 8 februari 2002 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus, COM(2002) 64 definitief (PB 2002, C 126 E, blz. 390). Evenzo achtte het btw-comité het aanvaardbaar om een algemene berekening te gebruiken: „Het comité was ook van mening dat het voor reisbureaus geldende beginsel van belastingheffing over de winstmarge er niet aan in de weg stond om de winstmarge voor alle handelingen op de basis van dezelfde formule in een bepaalde periode te bepalen.” (Richtlijnen die voortkwamen uit de 17e bijeenkomst van 4 op 5 juli 1984, XV/243/84). Zie het document *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee* (tot 2 juli 2018), dat beschikbaar is op https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en

³⁷ Zie het arrest van 26 september 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punten 101-104).

³⁸ Arrest van 8 februari 2018 (C-380/16, niet gepubliceerd, EU:C:2018:76, punten 87-92).