ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

26 september 2013 *

„Niet-nakoming — Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/12/EG — Artikelen 306 tot en met 310 — Bijzondere regeling voor reisbureaus — Verschillen tussen taalversies — Nationale wettelijke regeling volgens welke deze bijzondere regeling op andere personen dan reizigers van toepassing is — Begrippen ‚reiziger' en ‚klant' — Uitsluiting van deze regeling van bepaalde verkopen aan het publiek — Vermelding op de factuur van aftrekbaar btw-bedrag dat geen verband houdt met verschuldigde of voldane voorbelasting — Totalisatie van maatstaf van heffing voor bepaald tijdvak — Onverenigbaarheid"

In zaak C-189/11,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 20 april 2011,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en C. Soulay als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door S. Centeno Huerta als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

ondersteund door:

Tsjechische Republiek, vertegenwoordigd door M. Smolek, T. Müller, en J. Očková als gemachtigden,

Franse Republiek, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.-S. Pilczer als gemachtigden,

Republiek Polen, vertegenwoordigd door A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar en B. Majczyna als gemachtigden,

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes en R. Laires als gemachtigden,

Republiek Finland, vertegenwoordigd door J. Heliskoski en M. Pere als gemachtigden,

interveniënten,

* Procestaal: Spaans.

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 maart 2013,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 2013,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje,

— door reisbureaus toe te staan de bijzondere regeling voor reisbureaus toe te passen in gevallen waarin reisdiensten aan een andere persoon dan een reiziger worden verkocht;

— door die bijzondere regeling niet toe te passen op de verkoop aan het publiek, door op eigen naam handelende reisbureaus die detaillist zijn, van reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn;

— door reisbureaus onder bepaalde omstandigheden toe te staan op de factuur een totaalbedrag aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") te vermelden dat geen verband houdt met de aan de klant daadwerkelijk in rekening gebrachte btw, en door de klant toe te staan, als deze belastingplichtige is, dat totaalbedrag in mindering te brengen op de verschuldigde btw, en

— door reisbureaus toe te staan, voor zover zij zich op de bijzondere regeling beroepen, de maatstaf van heffing van de belasting voor elk belastbaar tijdvak te totaliseren;

de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 306 tot en met 310, 226, 168, 169 en 73 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Bijzondere regeling voor reisbureaus

2 Artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), luidde in de Spaanse taalversie (DO L 145, blz. 1; EE 09/01, blz. 54) als volgt:

„1. De lidstaten passen de [btw] op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger [‚viajero'] optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (touroperators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger [‚viajero']. Deze 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 verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger [‚viajero'] exclusief [btw] moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger [‚viajero'] rechtstreeks ten goede komen.

[...]

4. De bedragen van de [btw] die het reisbureau worden aangerekend door andere belastingplichtigen voor de in lid 2 bedoelde handelingen die de reizigers [‚viajeros'] rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden."

3 De artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn luiden onder hoofdstuk 3, „Bijzondere regeling voor reisbureaus", in de Spaanse taalversie als volgt:

„*Artikel 306*

1. De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de btw op de handelingen van reisbureaus toe, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger [‚viajero'] 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, sub 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 [‚viajero'] 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 verleend.

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 [‚viajero'] moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger [‚viajero'] rechtstreeks ten goede komen.

Artikel 309

Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, door laatstgenoemden buiten de Gemeenschap worden verricht, wordt de dienst van het reisbureau gelijkgesteld met een krachtens artikel 153 vrijgestelde handeling van tussenpersoon.

Indien de in de eerste alinea bedoelde handelingen zowel binnen als buiten de Gemeenschap worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de Gemeenschap verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.

Artikel 310

De btw die aan het reisbureau in rekening wordt gebracht door andere belastingplichtigen voor de in artikel 307 bedoelde handelingen welke de reiziger [‚viajero'] rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden."

Andere bepalingen van de btw-richtlijn

4 Artikel 73 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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."

5 Artikel 78 van de btw-richtlijn bepaalt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

[...]"

6 De artikelen 168 en 169 van de btw-richtlijn betreffen het recht op aftrek. Artikel 168 bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

7 Artikel 169 van deze richtlijn verduidelijkt dat naast de in dat artikel 168 bedoelde aftrek de belastingplichtige recht heeft op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de in artikel 169 bedoelde handelingen.

8 Artikel 226 van de btw-richtlijn betreffende de inhoud van de facturen bepaalt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

9) het toegepaste btw-tarief;

10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]"

9 Onder hoofdstuk 4 van titel XII, met als opschrift „Bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten", bepaalt artikel 318 van deze richtlijn:

„1. Teneinde de inning van de belasting te vereenvoudigen, kunnen de lidstaten na raadpleging van het Btw-comité, voor bepaalde handelingen of voor bepaalde categorieën belastingplichtige wederverkopers bepalen dat de maatstaf van heffing voor leveringen van goederen die onderworpen zijn aan de winstmargeregeling, wordt vastgesteld voor ieder belastingtijdvak uit hoofde waarvan de belastingplichtige wederverkoper de in artikel 250 bedoelde btw-aangifte moet indienen.

[...]"

Spaans recht

10 Artikel 141, leden 1 en 2, van wet 37/1992 van 28 december 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde (BOE nr. 312 van 29 december 1992, blz. 44247) bepaalt:

„1. De bijzondere regeling voor reisbureaus is van toepassing op:

1) handelingen van reisbureaus voor zover zij op eigen naam tegenover de reiziger handelen en voor de totstandkoming van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere ondernemingen of vaklui.

Voor de toepassing van deze bijzondere regeling worden als reizen beschouwd logies- of vervoersdiensten die samen dan wel afzonderlijk worden verstrekt en, in voorkomend geval, met andere bijbehorende of aanvullende diensten;

2) handelingen van touroperators waarvoor is voldaan aan de in het vorige punt gestelde voorwaarden.

2. De bijzondere regeling voor reisbureaus is niet van toepassing op de volgende handelingen:

1) de verkoop aan het publiek, door reisbureaus die detaillist zijn, van reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn."

11 Artikel 142 van wet 37/1992 luidt:

„Voor handelingen waarop deze bijzondere regeling van toepassing is, zijn de belastingplichtigen niet verplicht om het in rekening gebrachte bedrag dat in voorkomend geval in de prijs van de handeling moet worden opgenomen, afzonderlijk op de factuur te vermelden.

Voor handelingen ten behoeve van andere ondernemingen of vaklui die uitsluitend bestaan uit goederenleveringen of diensten die volledig zijn verricht op het voor de belasting geldende grondgebied, is het mogelijk, op verzoek van de belanghebbende en onder de rubriek ‚in de prijs begrepen btw-bedragen', op de factuur het product te specificeren van de vermenigvuldiging van de totale prijs van de handeling met een factor 6, vervolgens gedeeld door 100. Deze bedragen worden beschouwd als rechtstreeks gedragen door de ondernemingen of vaklui ten behoeve van wie de handeling is verricht."

12 Artikel 146 van wet 37/1992 luidt:

„1. De belastingplichtigen kunnen voor elk belastbaar tijdvak voor elke handeling afzonderlijk dan wel voor alle handelingen samen de maatstaf van heffing vaststellen.

Deze keuze geldt voor alle onder de bijzondere regeling vallende handelingen die de belastingplichtige gedurende een minimumperiode van vijf jaar en, behoudens andersluidende verklaring, gedurende de daaropvolgende jaren verricht.

2. Voor de totalisatie, voor elk belastbaar tijdvak, van de maatstaf van heffing voor de onder de bijzondere regeling vallende handelingen wordt de volgende procedure gevolgd:

1) het daadwerkelijke totaalbedrag, inclusief belastingen, van de goederenleveringen en diensten van andere ondernemingen of vaklui die het reisbureau in hetzelfde tijdvak aankoopt en gebruikt voor de totstandbrenging van de reizen en die de reiziger ten goede komen, wordt afgetrokken van de totale vraagprijs voor de klanten, inclusief btw, voor de handelingen waarvan het belastbare feit tijdens dat belastbaar tijdvak plaatsvindt;

2) de totale maatstaf van heffing wordt berekend door deze uitkomst te vermenigvuldigen met 100 en het product te delen door 100, te vermeerderen met het in artikel 90 van deze wet vastgestelde algemene tarief.

3. De maatstaf van heffing kan in geen geval negatief zijn.

Ingeval de maatstaf van heffing wordt getotaliseerd, kan het verschil, wanneer de aftrekker groter is dan het aftrektal, evenwel wordt opgeteld bij de afgetrokken bedragen in de direct daaropvolgende belastbare tijdvakken."

Precontentieuze procedure en procesverloop voor het Hof

13 Op 23 maart 2007 heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje een aanmaningsbrief gestuurd, waarbij zij de aandacht van deze lidstaat vestigde op mogelijke onverenigbaarheid van de Spaanse wetgeving inzake de bijzondere regeling voor reisbureaus met de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn doordat deze regeling van toepassing is op diensten die worden verricht ten behoeve van andere personen dan reizigers. Bij brief van 29 mei 2007 heeft het Koninkrijk Spanje geantwoord.

14 Op 1 februari 2008 heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje een bijkomende aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij, ten eerste, de bepalingen van artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992 aan de kaak stelde, omdat volgens deze bepalingen de bijzondere regeling niet geldt voor de verkoop aan het publiek, door reisbureaus die detaillist zijn, van reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn, en, ten tweede, de specifieke regel betreffende de facturering en de aftrek van artikel 142 van deze wet en, ten derde, de bijzondere bepalingen van artikel 146 van deze wet betreffende de totalisatie van de maatstaf van heffing voor elk belastbaar tijdvak.

15 Het Koninkrijk Spanje heeft op laatstbedoelde aanmaningsbrief geantwoord bij brief van 19 mei 2008.

16 Aangezien de Commissie geen genoegen kon nemen met de antwoorden van het Koninkrijk Spanje op haar aanmaningsbrieven, heeft zij op 9 oktober 2009 deze lidstaat een met redenen omkleed advies toegezonden, waarop geen reactie is gekomen.

17 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

18 Bij beschikking van de president van het Hof van 14 september 2011 zijn de Tsjechische Republiek, de Franse Republiek, de Republiek Polen, de Portugese Republiek en de Republiek Finland toegelaten tot interventie aan de zijde van het Koninkrijk Spanje.

Beroep

Eerste grief

Argumenten van partijen

19 Volgens de Commissie is de in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn vervatte bijzondere regeling voor reisbureaus enkel van toepassing op de verkoop van reizen aan reizigers (hierna: „reizigersstandpunt"). Zij verwijt het Koninkrijk Spanje toepassing van deze regeling te hebben toegestaan voor de verkoop van reizen aan elke soort klant (hierna: „klantenstandpunt").

20 Deze instelling herinnert eraan dat de bepalingen van deze artikelen 306 tot en met 310 in wezen het bepaalde in artikel 26, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn hernemen.

21 De Commissie voert aan dat de Uniewetgever bij de vaststelling van de Zesde richtlijn evenwel de bedoeling had, de bijzondere regeling voor reisbureaus te beperken tot diensten die worden verstrekt ten behoeve van de reiziger, zijnde de eindconsument. Zij steunt haar stelling op het feit dat in vijf van de zes oorspronkelijke taalversies van deze richtlijn in artikel 26 systematisch het woord „reiziger" op volkomen duidelijke en samenhangende wijze werd gebruikt. Daardoor was voor dat woord geen verdergaande of andere dan een letterlijke uitlegging vereist, zodat een eenduidige uitlegging van dat artikel 26 mogelijk was.

22 Het gebruik van het woord „klant” („customer”) in de Engelse taalversie van de Zesde richtlijn is een fout, die overigens slechts éénmaal is gemaakt, namelijk in artikel 26, lid 1, ervan. Doordat deze Engelse taalversie als basis heeft gediend voor latere vertalingen van de Zesde richtlijn, is dat woord daarin vaak overgenomen, alsmede in talrijke taalversies van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn.

23 Ter terechtzitting voor het Hof heeft de Commissie gepreciseerd dat alle betrokken lidstaten hadden gewerkt op en het eens waren geraakt over de Franse taalversie van de Zesde richtlijn, waarin uitsluitend het woord „reiziger” wordt gebruikt.

24 De Commissie benadrukt dat de bepalingen inzake de bijzondere regeling voor reisbureaus eenvormig moeten worden uitgelegd. Dat naast het reizigersstandpunt ook een klantenstandpunt bestaat, leidt tot dubbele heffingen en concurrentieverstoringen.

25 Onder verwijzing naar artikel 26 van de Zesde richtlijn, licht de Commissie toe waarom het woord „klant”, hoewel dat in een aantal taalversies van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn voorkomt, toch als „reiziger” moet worden begrepen.

26 Allereerst is de Commissie van mening dat het klantenstandpunt zou impliceren dat de voorwaarde van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn, namelijk dat het reisbureau „op eigen naam” handelt, overtollig wordt omdat een reisbureau altijd op eigen naam tegenover zijn klant handelt. Daaruit volgt, aldus de Commissie, dat deze woorden niet letterlijk moeten worden uitgelegd en het woord „klant” in dezelfde betekenis als in de vijf andere oorspronkelijke taalversies van deze richtlijn moet worden opgevat, namelijk in de zin van „reiziger”. In dit verband stelt de Commissie dat een reisbureau tegenover een „reiziger” zowel op eigen naam als in naam en voor rekening van een derde kan handelen.

27 Vervolgens zou, mocht de Uniewetgever aan het woord „klant” een andere betekenis dan „reiziger” hebben willen geven en dat woord in de betekenis van elk soort „klant” hebben willen gebruiken, dit onlogische gevolgen hebben, aangezien de bijzondere regeling voor reisbureaus zelfs dan van toepassing zou zijn wanneer een reisbureau als tussenpersoon handelt, namelijk wanneer het voor rekening van een hotelhouder naar klanten zoekt in het kader van met deze hotelhouder overeengekomen opdrachten.

28 De Commissie voert aan dat deze onlogica nog duidelijker blijkt daar het woord „reiziger” wordt gebruikt in de Engelse taalversie van artikel 26, lid 2, eerste volzin, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk „[d]e handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger [‚traveller’]”. Volgens de Commissie wordt deze zin evenwel zinledig wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus zou gelden ongeacht de hoedanigheid van de dienstontvanger. Was dat het geval, dan zou de wetgever, volgens deze instelling, systematisch voor het woord „klant” hebben moeten kiezen.

29 De Commissie voegt daaraan toe dat in de zes oorspronkelijke taalversies van artikel 26, lid 2, derde volzin, van de Zesde richtlijn het woord „reiziger” voorkomt. Het snijdt dan ook geen hout om daarin het „totale bedrag dat de reiziger [...] moet betalen” te vermelden wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus zou kunnen worden toegepast ongeacht de hoedanigheid van de klant van het reisbureau. Wanneer een reisbureau een dienst aan een ander reisbureau verkoopt, moet in dat geval immers, aldus de Commissie, de in dat artikel 26, lid 2, derde volzin, bedoelde marge worden berekend aan de hand van het verschil tussen het bedrag dat de reiziger moet betalen, en de kosten van eerstbedoeld reisbureau, hetgeen geen steek houdt wanneer tussen dat reisbureau en de reiziger geen verband bestaat.

30 Ten slotte beroept de Commissie zich op twee andere argumenten. Ten eerste zijn de bepalingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn gedurende bijna 30 jaar van kracht geweest, totdat deze richtlijn werd ingetrokken, en neemt het merendeel van de taalversies van dat artikel die dateren van na de zes oorspronkelijke versies, de bewoordingen van de vijf identieke oorspronkelijke versies over, met gebruik van uitsluitend het woord „reiziger". Slechts vijf latere taalversies van dat artikel hebben naar de Engelse taalversie teruggegrepen. Ten tweede moeten volgens de Commissie de uitzonderingen op de bijzondere btw-regeling strikt worden uitgelegd.

31 Hoewel op basis van het klantenstandpunt de doelstellingen van de bijzondere regeling voor reisbureaus optimaal kunnen worden verwezenlijkt, impliceert dat daarom niet nog dat dit standpunt juist is. De Commissie erkent dat deze bijzondere regeling voor verbetering vatbaar is, maar benadrukt dat de lidstaten niet op eigen initiatief een dergelijk standpunt kunnen volgen door af te wijken van de bepalingen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet. In dit verband verwijst de Commissie naar met name punt 28 van het arrest van 6 oktober 2005, Commissie/Spanje (C-204/03, Jurispr. blz. I-8389). Daarenboven werd deze bijzondere regeling ingevoerd om de in 1977 heersende situatie het hoofd te bieden, toen reizen voornamelijk door reisbureaus rechtstreeks aan reizigers werden verkocht. In de betrokken sector is thans een groot aantal marktdeelnemers actief, maar het is niet de taak van de lidstaten, doch van de Uniewetgever, om de onvolmaaktheden van deze bijzondere regeling weg te nemen.

32 Naar aanleiding van opmerkingen van de interveniërende lidstaten heeft de Commissie, die weliswaar het reizigersstandpunt ten stelligste handhaaft, haar positie lichtjes genuanceerd door aan te geven dat het woord „reiziger" niet alleen op de natuurlijke personen ziet, maar ook op de rechtspersonen die voor zichzelf een pakketreis kopen en dus eindafnemer van de reisdienst zijn. Volgens de Commissie valt dus onder dat woord, de vennootschap die reisdiensten voor haar werknemers koopt. Het woord „reiziger" ziet daarentegen niet op de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die deze dienst aan een derde doorverkoopt. Deze instelling benadrukt dat de bijzondere regeling voor reisbureaus niet van toepassing is in een aan de verkoop van deze dienst aan een eindafnemer voorafgaand stadium.

33 Het Koninkrijk Spanje betwist de uitlegging die de Commissie geeft van de bijzondere regeling voor reisbureaus van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn.

34 Deze lidstaat voert zelf dan wel door akkoord te gaan met de interveniërende lidstaten de volgende argumenten aan.

35 De letterlijke uitlegging van de Commissie kan niet de bovenhand krijgen aangezien, naast de Engelse taalversie van artikel 306 van de btw-richtlijn, in talrijke andere versies van deze bepaling, namelijk de Bulgaarse, de Poolse, de Portugese, de Roemeense, de Slowaakse, de Finse en de Zweedse versie, niet het woord „reiziger", maar het woord „klant" voorkomt.

36 Evenmin kan een analyse van de in de bepalingen vóór en na artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn of dat artikel 306 gebruikte woorden dienen als richtsnoer om de juiste draagwijdte van deze twee laatste voorschriften te bepalen. Uit onderzoek van de verschillende taalversies ervan blijkt immers dat het woord „reiziger" noch in artikel 26, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn, noch in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn systematisch wordt gebruikt. Een aantal taalversies gebruikt systematisch het woord „klant", terwijl in andere nu eens het woord „reiziger" en dan weer het woord „klant" voorkomt. Deze verschillen leiden tot een dubbelzinnige situatie, zoals blijkt uit het feit dat met name het Koninkrijk Spanje, de Tsjechische Republiek, de Helleense Republiek, de Franse Republiek en de Italiaanse Republiek het klantenstandpunt aanhangen, ook al komt in de taalversies van de btw-richtlijn zoals gepubliceerd in hun nationale taal het woord „reiziger" voor.

37 Het Koninkrijk Spanje leidt daaruit af dat een teleologische uitlegging van de betrokken bepalingen geboden is en dan ook moet worden nagegaan welke doelstellingen met de bijzondere regeling voor reisbureaus worden nagestreefd. Deze doelstellingen worden trouwens niet door de Commissie betwist

en bestaan, enerzijds, in de vereenvoudiging van de btw-regels voor reisbureaus en, anderzijds, in de verdeling van de btw-inkomsten over de lidstaten. Tevens staat vast dat met het klantenstandpunt deze doelstellingen optimaal kunnen worden bereikt. Bijgevolg vormt dat standpunt de enige juiste uitlegging.

38 Het Koninkrijk Spanje benadrukt dat de hoedanigheid van de dienstontvanger, of het nu gaat om een reiziger, een eindconsument dan wel een reisbureau dat als tussenpersoon handelt, geen belang heeft. Deze lidstaat beroept zich naar analogie op met name het arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/93 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229), en stelt dat het Hof in dat arrest, in weerwil van de afwijking die de betrokken bijzondere regeling inhoudt, artikel 26 van de Zesde richtlijn ruim heeft uitgelegd door aan het met deze regeling nagestreefde doel meer gewicht toe te kennen dan de bewoordingen van dat artikel.

39 Het klantenstandpunt maakt het, anders dan het reizigersstandpunt, mogelijk om het beginsel van neutraliteit van de btw te eerbiedigen doordat reisorganisatoren die rechtstreeks aan reizigers pakketreizen verkopen, en reisorganisatoren die dergelijke reizen aan andere reisorganisatoren verkopen, op dezelfde wijze worden behandeld.

40 Met betrekking tot het door de Commissie aangevoerde gevaar van dubbele belasting, stelt het Koninkrijk Spanje dat dit gevaar ontstaat doordat beide standpunten naast elkaar bestaan en zal verdwijnen zodra één standpunt wordt aangehouden.

41 Aangaande de onlogica die volgens de Commissie zou bestaan, betwist het Koninkrijk Spanje, wat ten eerste de uitdrukking „op eigen naam tegenover de klant" betreft, dat sprake is van enige onlogica. De Commissie verwart de uitdrukking „tegenover ‚de' klant", zoals die voorkomt in de Engelse taalversie van artikel 26 van Zesde richtlijn, met de uitdrukking „tegenover ‚zijn' klant". Alleen deze tweede uitdrukking kan overtollig zijn.

42 Overigens heeft de Commissie zelf de uitdrukking „voor zover [zij] op eigen naam tegenover de klant optreden" gebruikt in een groot aantal taalversies van haar voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus [COM(2002) 64 definitief].

43 De door de Commissie geuite vrees dat deze uitdrukking ertoe leidt dat de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt toegepast op tussenpersonen, is zonder grond aangezien in artikel 306, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn deze mogelijkheid uitdrukkelijk wordt uitgesloten.

44 Wat, ten tweede, de uitdrukking „dat de reiziger [...] moet betalen" betreft, heeft het Hof reeds erkend dat deze uitdrukking niet letterlijk mag worden uitgelegd en dat daaronder ook de door een derde te betalen tegenprestatie valt.

45 Het standpunt van de Commissie doet voorts een praktisch probleem rijzen, in die zin dat, indien de bijzondere regeling voor reisbureaus slechts gold voor verkopen aan de reiziger die eindconsument is, het noodzakelijk kan zijn geval per geval na te gaan of de afnemer van een reis wel degelijk degene is aan wie de reis ten goede zal komen, en of hij de reis niet zal doorverkopen.

46 Bovendien is de verwijzing, door de Commissie, naar het arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, niet relevant aangezien de bepalingen waarover het ging in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, anders dan de in casu aan de orde zijnde bepalingen, eenduidig waren.

Beoordeling door het Hof

47 Voor de beoordeling van deze eerste grief dient te worden uitgemaakt of het Koninkrijk Spanje, door reisbureaus toe te staan de betrokken bijzondere regeling toe te passen op handelingen die zij niet alleen met „reizigers", maar ook met elk soort „klant" verrichten, de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn correct heeft omgezet.

48 De Spaanse taalversie van deze artikelen 306 tot en met 310 alsmede van artikel 26, leden 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn gebruikt systematisch het woord „reiziger". In de andere taalversies van elk van beide richtlijnen komt het woord „reiziger" en/of „klant" voor, waarbij soms in de ene of in de andere bepaling nu eens het ene en dan weer het andere woord wordt gebruikt.

49 Ondanks deze bijzonder belangrijke verschillen stelt de Commissie dat een letterlijke uitlegging op basis van vijf van de zes oorspronkelijke taalversies van de Zesde richtlijn waarin systematisch het woord „reiziger" wordt gebruikt, mogelijk is en dat het gebruik van het woord „klant" in de Engelse taalversie van deze richtlijn een fout vormt.

50 Dat alleen deze Engelse taalversie het woord „klant" gebruikt en bovendien enkel op één plaats, kan doen vermoeden dat het om een fout gaat. Ook de uitleg die de Commissie ter terechtzitting heeft verschaft, namelijk dat het werkdocument waarop de Zesde richtlijn is gebaseerd, in het Frans was opgesteld, kan steun bieden voor de bewering dat een fout werd gemaakt bij de vertaling van deze richtlijn naar het Engels.

51 Deze zienswijze van de Commissie wordt echter door verschillende vaststellingen ontkracht.

52 Allereerst dient te worden vastgesteld dat zo er sprake is van een fout, deze niet is rechtgezet in de Engelse taalversie van de Zesde richtlijn.

53 Vervolgens blijkt dat het woord „klant" niet louter op één plaats en in één welbepaalde taalversie voorkomt, maar in talrijke andere taalversies van de Zesde richtlijn is gebruikt en niet alleen in artikel 26, lid 1, ervan.

54 Hoewel deze vermeende fout minstens bij de vaststelling van de btw-richtlijn kon worden rechtgezet, is dit bovendien niet gebeurd, want het woord „klant" komt ook – en vaak niet systematisch – voor in talrijke taalversies van de artikelen 306 tot en met 310 van deze richtlijn.

55 Ten slotte wordt in het in punt 42 van het onderhavige arrest genoemde voorstel voor een richtlijn, waarmee werd beoogd de bestaande wetgeving te vervangen door een in wezen op het klantenstandpunt geïnspireerde tekst, het woord „reiziger" gebruikt in de Franse taalversie van artikel 26, lid 1, van deze richtlijn, terwijl in de Engelse taalversie van diezelfde bepaling het woord „klant" voorkomt.

56 Anders dan de Commissie stelt, volgt daaruit dat een zuiver letterlijke uitlegging van de bijzondere regeling voor reisbureaus op basis van de bewoordingen van een of meerdere taalversies met uitzondering van de andere, niet de bovenhand kan halen. Volgens vaste rechtspraak moeten de bepalingen van het Unierecht eenvormig worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Europese Unie. Wanneer er tussen de verschillende taalversies van een tekst van de Unie verschillen bestaan, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C-280/04, Jurispr. blz. I-10683, punt 31).

57 In casu verschillen de andere bepalingen vóór en na die met het woord „klant", zoals dat wordt gebruikt in de Engelse taalversie van de Zesde richtlijn, naargelang van de taalversie van beide betrokken richtlijnen, zodat uit de algemene opzet van deze bepalingen geen conclusie kan worden getrokken met betrekking tot de uitlegging van de bijzondere regeling voor reisbureaus.

58 Aangaande de doelstelling van deze bijzondere regeling heeft het Hof meermaals eraan herinnerd dat de diensten van reisbureaus en reisorganisatoren worden gekenmerkt door het feit dat ze doorgaans bestaan uit verscheidene verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en logies, zowel binnen als buiten het grondgebied van de lidstaat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft. Toepassing van de gemeenrechtelijke regels betreffende de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van de diensten en de plaatsen waar de diensten worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden die de uitoefening van hun werkzaamheid kunnen belemmeren. Teneinde de toepasselijke regels aan te passen aan de bijzondere aard van deze werkzaamheid heeft de Uniewetgever in artikel 26, leden 2 tot en met 4, van de Zesde richtlijn een bijzondere btw-regeling vastgesteld (zie arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punten 13-15; arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 18; arresten van 19 juni 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punten 23-25; 13 oktober 2005, ISt, C-200/04, Jurispr. blz. I-8691, punt 21, en 9 december 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Jurispr. blz. I-12889, punten 17 en 18).

59 De doelstelling van deze bijzondere regeling bestaat bijgevolg in de vereenvoudiging van de btw-regels voor reisbureaus. Tevens wordt beoogd de inkomsten uit de heffing van deze belasting evenwichtig over de lidstaten te verdelen door ervoor te zorgen dat, ten eerste, de btw-inkomsten voor elke individuele dienst toekomen aan de lidstaat waarin het eindverbruik van de dienst heeft plaatsgevonden, en, ten tweede, deze inkomsten over de marge van het reisbureau toekomen aan de lidstaat waarin dat bureau is gevestigd.

60 Evenwel dient te worden benadrukt, hetgeen trouwens in confesso is, dat deze twee doelstellingen op basis van het klantenstandpunt optimaal kunnen worden verwezenlijkt doordat voor reisbureaus vereenvoudigde regels gelden, ongeacht het soort klant aan wie zij hun diensten verstrekken, en doordat aldus de inkomsten evenwichtig over de lidstaten worden verdeeld.

61 De omstandigheid dat bij de vaststelling – in 1977 – van de bijzondere regeling voor reisbureaus het merendeel van de reisbureaus hun diensten rechtstreeks aan de eindconsument verstrekte, impliceert niet dat de wetgever deze bijzondere regeling heeft willen beperken tot dat soort verkopen en de verkopen aan andere marktdeelnemers van deze regeling heeft willen uitsluiten.

62 Wanneer een reisorganisator een pakketreis organiseert en aan een reisbureau verkoopt, dat de reis vervolgens aan een eindconsument doorverkoopt, is het immers de eerste reisorganisator die verschillende diensten die hij van verschillende derde btw-plichtigen heeft afgenomen, combineert. Gezien de doelstelling van de bijzondere regeling voor reisbureaus is het van belang dat voor deze reisorganisator vereenvoudigde btw-regels gelden en deze regels niet uitsluitend gelden voor het reisbureau dat, in een dergelijk geval, enkel het bij deze reisorganisator aangekochte totaalpakket doorverkoopt aan de eindconsument.

63 Bovendien heeft het Hof het woord „reiziger" reeds uitgelegd en daaraan een ruimere betekenis dan „eindconsument" gegeven. Zo heeft het Hof in punt 28 van het arrest First Choice Holidays, reeds aangehaald, geoordeeld dat de in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn gebruikte woorden „dat de reiziger [...] moet betalen" niet letterlijk mogen worden uitgelegd, in de zin dat zij een deel van de van een derde ontvangen „tegenprestatie" als bedoeld in artikel 11, A, lid 1, sub a, uitsluiten van de maatstaf van heffing van de btw.

64 De overige bezwaren die de Commissie opwerpt ter betwisting van het klantenstandpunt, kunnen aan deze analyse niet afdoen.

65 Dat de bijzondere regeling voor reisbureaus een uitzondering op het gemeen recht vormt, zodat deze uitzondering als zodanig slechts mag worden toegepast voor zover noodzakelijk voor de verwezenlijking van de ermee nagestreefde doelstellingen (zie arrest First Choice Holidays, reeds aangehaald, punt 22), impliceert evenwel niet dat het reizigersstandpunt moet worden gevolgd wanneer dat standpunt de nuttige werking van deze bijzondere regeling ondermijnt.

66 De Commissie erkent weliswaar dat de bijzondere regeling voor reisbureaus voor verbetering vatbaar is, maar zij benadrukt, onder verwijzing naar punt 28 van het arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, dat het niet aan de lidstaten staat om op eigen initiatief een standpunt te volgen dat, volgens deze staten, deze regeling verbetert, want zij stellen zich zodoende in de plaats van de Uniewetgever. Op dat arrest kan in casu echter niet met succes een beroep worden gedaan want de in dat arrest aan de orde zijnde wetgeving was eenduidig, in tegenstelling tot de bijzondere regeling voor reisbureaus.

67 Het argument dat het onlogisch is het woord „klant” in de betekenis van niet alleen „reiziger” maar ook elk soort „klant” op te vatten, gaat enkel op voor de oorspronkelijke Engelse taalversie van de Zesde richtlijn en voor de latere taalversies die op deze Engelse zijn gebaseerd en waarin dat woord op slechts één plaats voorkomt. Dat argument faalt voor de taalversies van de btw-richtlijn waarin dat woord systematisch wordt gebruikt in de artikelen 306 tot en met 310 ervan.

68 Met betrekking tot het argument dat het gevaar bestaat dat deze bijzondere regeling ook dan op reisbureaus wordt toegepast wanneer zij als tussenpersoon handelen, behoeft slechts te worden opgemerkt dat dat gevaar zonder grond is aangezien deze mogelijkheid hoe dan ook uitdrukkelijk wordt uitgesloten in artikel 306, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn.

69 Gelet op het voorgaande dienen de bepalingen van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn te worden uitgelegd aan de hand van het klantenstandpunt.

70 Bijgevolg dient de eerste grief van de Commissie ongegrond te worden verklaard.

Tweede grief

Argumenten van partijen

71 De Commissie stelt dat artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992, doordat daarin de verkoop door reisbureaus die detaillist zijn, van reizen die zijn georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn, wordt uitgesloten van de bijzondere regeling voor reisbureaus, in strijd is met artikel 306 van de btw-richtlijn.

72 De Commissie twijfelt aan de gegrondheid van de uitleg die het Koninkrijk Spanje heeft verschaft, namelijk dat deze uitsluiting enkel geldt wanneer het reisbureau dat detaillist is, handelt in naam van een derde, die doorgaans een reisbureau is die grossier is.

73 Volgens de Commissie maakt deze uitlegging niet alleen artikel 141, lid 2, punt 1, tot een zinloos voorschrift, maar zij is bovendien grotendeels contra legem en zij verschilt van de officiële uitlegging die door de Spaanse overheid zelf en in de rechtsleer aan deze bepaling wordt gegeven. Wanneer deze uitzondering enkel zou gelden wanneer het reisbureau in naam van een derde handelt, is het voorts moeilijk denkbaar dat zij beperkt zou zijn tot gevallen waarin de reis is georganiseerd door een reisbureau dat grossier is.

74 In geen geval, aldus de Commissie, zijn de bewoordingen van dat artikel 141, lid 2, punt 1, een juiste omzetting van artikel 306 van de btw-richtlijn en zij werken sowieso dubbelzinnigheid in de hand.

75 Het Koninkrijk Spanje stelt dat de officiële uitlegging waarvan de Commissie gewag maakt, slechts een lezing zonder bindende kracht is. In artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992 wordt enkel bepaald dat reisbureaus die detaillist zijn en handelen in naam en voor rekening van een reisbureau dat grossier is, de bijzondere regeling voor reisbureaus niet mogen toepassen op hun verkopen. Deze precisering is geheel in overeenstemming met de btw-richtlijn en de betrokken bepaling leidt niet tot een dubbelzinnige situatie.

76 In dupliek benadrukt het Koninkrijk Spanje dat het geen bewijzen hoeft over te leggen aangezien de Commissie deze grief louter baseert op publicaties zonder normatieve of bindende kracht in de Spaanse rechtsorde.

Beoordeling door het Hof

77 Uit de bewoordingen zelf van artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992 blijkt dat reisbureaus die detaillist zijn en reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn, aan het publiek verkopen, de bijzondere regeling voor reisbureaus niet mogen toepassen.

78 Vaststaat dat in deze uitsluiting van de werkingssfeer van deze bijzondere regeling geenszins is voorzien in artikel 306 van de btw-richtlijn.

79 Het Koninkrijk Spanje betwist niet dat deze uitsluiting in strijd is met dat artikel 306, maar stelt dat artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992 niet letterlijk moet worden opgevat en dat de daarin voorziene uitsluiting enkel geldt wanneer het reisbureau dat detaillist is, als tussenpersoon handelt voor een reisbureau dat grossier is.

80 Dat betoog kan echter niet slagen, gelet op de – overigens uitdrukkelijke – bewoordingen van de betrokken bepaling, de adviezen van de overheid en de uitlegging ervan in de rechtsleer.

81 Hoewel de Commissie op grond van artikel 258 VWEU het bestaan van de vermeende niet-nakoming moet aantonen, zijn de lidstaten krachtens artikel 4, lid 3, VEU ertoe gehouden de vervulling van de taak van de Commissie, die erin bestaat de toepassing van de Verdragen en het afgeleide recht te verzekeren, te vergemakkelijken. Hieruit volgt dat, wanneer de Commissie voldoende bewijs van bepaalde feiten op het grondgebied van de verwerende lidstaat heeft aangevoerd, deze staat de aldus overgelegde gegevens en de daaruit voortvloeiende gevolgen inhoudelijk en gedetailleerd moet bestrijden (zie in die zin arrest van 9 november 1999, Commissie/Italië, „San Rocco”, C-365/97, Jurispr. blz. I-7773, punten 84-86).

82 In casu heeft het Koninkrijk Spanje echter geen recente bestuurlijke beslissingen of rechtsleer voorgelegd, waaruit blijkt dat een andere dan een letterlijke toepassing van artikel 141, lid 2, punt 1, van wet 37/1992 werd gemaakt.

83 Bijgevolg dient te worden aangenomen dat dit artikel 141, lid 2, punt 1, in strijd is met artikel 306 van de btw-richtlijn.

84 Hieruit volgt dat de tweede door de Commissie aangevoerde grief gegrond is.

Derde grief

Argumenten van partijen

85 De Commissie stelt dat uit artikel 142, tweede alinea, van wet 37/1992 volgt dat wanneer een reisbureau een reisdienst ten behoeve van een andere belastingplichtige verricht waarbij uitsluitend diensten op het Spaanse grondgebied worden verstrekt, het, na overleg met de klant, op de factuur onder de rubriek „in de prijs begrepen btw-bedrag" melding kan maken van een welbepaald percentage van de prijs inclusief btw dat wordt geacht ten laste van de klant te zijn en dat hij kan aftrekken. De Spaanse belastingdienst heeft in antwoord op talrijke vragen duidelijk erkend dat dit bedrag aftrekbaar is indien de klant belastingplichtig met recht op aftrek is.

86 Volgens de Commissie druist deze bepaling in tegen artikel 226 van de btw-richtlijn inzake de op de factuur aan te brengen vermeldingen, alsmede tegen de artikelen 168 en 169 van deze richtlijn, doordat de aftrek wordt toegestaan van een bedrag dat geen verband houdt met de btw die wordt gedragen door de ontvanger van de door het reisbureau verrichte diensten. Bovendien roept deze bepaling discriminatie in het leven doordat zij enkel van toepassing is op reizen die uitsluitend uit op het Spaanse grondgebied verstrekte diensten bestaan.

87 Het Koninkrijk Spanje voert aan dat de omstreden bepaling uitsluitend ziet op het geval waarin een onderneming voor haar werknemers een pakketreis bij een reisbureau aankoopt. Deze bepaling is noodzakelijk, aangezien de Commissie het probleem dat in dat geval rijst, niet heeft verholpen. Deze lidstaat benadrukt dat geen aftrek mogelijk is wanneer een reiziger, in de zin van „natuurlijke persoon", een reis aankoopt of wanneer reisbureaus onderling diensten verrichten.

88 Het Koninkrijk Spanje betwist dat de betrokken bepaling discriminatie in het leven zou roepen en stelt dat deze in overeenstemming is met artikel 309 van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de door het reisbureau verstrekte enkele dienst is vrijgesteld voor het gedeelte van de goederenleveringen of diensten die buiten het grondgebied van de Europese Unie hebben plaatsgevonden. De bepaling verzet zich dus tegen de aftrekbaarheid van de belasting voor aangekochte reizen die voor deze vrijstelling in aanmerking komen.

Beoordeling door het Hof

89 Krachtens artikel 142 van wet van 37/1992 kan een belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden btw ten bedrage van 6 % van de hem aangerekende totale prijs, inclusief btw, aftrekken.

90 In de eerste plaats zij vastgesteld dat geenszins in deze aftrek is voorzien in de bijzondere regeling voor reisbureaus.

91 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat artikel 168 van de btw-richtlijn het beginsel van aftrek van de btw stelt. Dat beginsel betreft de voorbelasting over goederen en diensten die de belastingplichtige heeft gebruikt voor zijn belaste handelingen (zie arrest Commissie/Spanje, reeds aangehaald, punt 21). Zoals de advocaat-generaal in punt 26 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet met het oog op de neutraliteit van de btw, de afgetrokken btw precies overeenstemmen met het bedrag aan betaalde of voldane voorbelasting.

92 Artikel 142 van wet 37/1992 ziet echter niet op het juiste bedrag aan btw over de door de belastingplichtige ontvangen diensten, maar op een schatting aan de hand van het door hem betaalde totaalbedrag. Deze berekening komt geenszins overeen met de btw-berekening zoals die in het gemeenschappelijke btw-stelsel is geregeld en waarbij ingevolge artikel 78, sub a, van de btw-richtlijn de btw zelf niet in de maatstaf van heffing wordt opgenomen.

93 Daaruit volgt dat deze bepaling niet verenigbaar is met de in de btw-richtlijn bepaalde wijze van berekening van de btw en regels inzake de btw-aftrek.

94 Tevens volgt daaruit dat de vermelding, op de factuur, van een bedrag van 6 % van de in rekening gebrachte totaalprijs niet in lijn is met de in artikel 226 van de btw-richtlijn vervatte regels inzake de inhoud van de facturen.

95 Bovendien heeft de Commissie terecht opgemerkt dat artikel 142 van wet 37/1992, doordat de betrokken eventuele aftrek slechts mogelijk is ingeval de diensten in Spanje zijn verricht, discriminatie op grond van nationaliteit in het leven roept, die evenmin te verzoenen is met het gemeenschappelijke btw-stelsel. De bepalingen van artikel 309 van de btw-richtlijn, die het Koninkrijk Spanje heeft aangehaald, kunnen in geen geval dienen als grondslag voor dat artikel 142, aangezien daarin geen onderscheid tussen de lidstaten wordt ingevoerd, maar is voorzien in een vrijstelling voor buiten de Unie verrichte diensten.

96 Bijgevolg dient de derde door de Commissie aangevoerde grief gegrond te worden verklaard.

Vierde grief

Argumenten van partijen

97 De Commissie stelt dat voor artikel 146 van wet 37/1992, volgens hetwelk reisbureaus voor een bepaald belastbaar tijdvak de maatstaf van heffing kunnen totaliseren en zo voor dat tijdvak één enkele winstmarge voor alle onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallende reisdiensten kunnen berekenen, geen rechtsgrondslag in de btw-richtlijn te vinden is.

98 Artikel 73 noch artikel 318 van de btw-richtlijn kan een dergelijke berekening onderbouwen. De wijze van toepassing, door de Spaanse overheid, van de bijzondere regeling voor reisbureaus kan, aldus de Commissie, leiden tot een vermindering van de eigen inkomsten van de Unie en de Unie is gerechtigd tot terugvordering van het overeenstemmende bedrag, vermeerderd met rente.

99 Het Koninkrijk Spanje is van mening dat de reikwijdte van artikel 308 van de btw-richtlijn voldoende ruim is voor invoering van een regeling voor totalisatie van de maatstaf van heffing van de btw voor elk belastbaar tijdvak, zoals is voorzien in de Spaanse wetgeving.

100 Deze lidstaat voert aan dat artikel 146 van wet 37/1992 strekt tot vereenvoudiging van de nakoming van de fiscale plichten die op de reisbureaus rusten en geen verplichtingen in het leven roept. De daarin voorzien berekeningsmethode eerbiedigt het neutraliteitsbeginsel en leidt dan ook niet tot een vermindering van de eigen inkomsten van de Unie.

Beoordeling door het Hof

101 Vastgesteld dient te worden dat de bijzondere regeling voor reisbureaus en in het bijzonder artikel 308 van de btw-richtlijn, waarop het Koninkrijk Spanje zich beroept, niet voorzien in de mogelijkheid om de maatstaf van heffing van de winstmarge van reisbureaus te totaliseren.

102 Artikel 318 van de btw-richtlijn voorziet in het kader van de bijzondere regelingen die uitdrukkelijk zijn opgesomd in hoofdstuk 4 van titel XII van deze richtlijn, namelijk voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, om de maatstaf van heffing te totaliseren, maar deze bepalingen zien uitsluitend op bepaalde sectoren, waartoe de reisbureaus niet behoren.

103 Bijgevolg moet in de sector van de reisbureaus de maatstaf van heffing worden bepaald overeenkomstig artikel 308 van de btw-richtlijn, dit is voor elke afzonderlijke dienst die het reisbureau verricht, en niet in het totaal.

104 Daaruit volgt dat artikel 146 van wet 37/1992 niet verenigbaar is met de in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn vervatte bijzondere btw-regeling.

105 Derhalve dient de vierde door de Commissie aangevoerde grief gegrond te worden verklaard.

106 Gelet op al het voorgaande dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje,

— door de bijzondere regeling voor reisbureaus niet toe te passen op de verkoop aan het publiek, door reisbureaus die detaillist zijn en op eigen naam handelen, van reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn;

— door de reisbureaus onder bepaalde omstandigheden toe te staan op de factuur een totaalbedrag aan btw te vermelden dat geen verband houdt met de aan de klant daadwerkelijk in rekening gebrachte btw, en door de klant toe te staan, als deze belastingplichtige is, dat totaalbedrag in mindering te brengen op de verschuldigde btw, en

— door reisbureaus toe te staan, voor zover zij zich op deze bijzondere regeling beroepen, de maatstaf van heffing van de belasting voor elk belastbaar tijdvak te totaliseren;

de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 168, 226 en 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn.

Kosten

107 Volgens artikel 138, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie draagt elke partij haar eigen kosten, indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk wordt gesteld. Wanneer dat gelet op de omstandigheden van het geding gerechtvaardigd lijkt, kan het Hof beslissen dat elke partij, behalve haar eigen kosten, een deel van de kosten van de andere partij zal dragen. Aangezien de Commissie in een van haar vier grieven in het ongelijk is gesteld, dient zij te worden verwezen in een vierde van haar eigen kosten en dient het Koninkrijk Spanje te worden verwezen in zijn eigen kosten en drie vierde van de kosten van de Commissie.

108 Overeenkomstig artikel 140 van het Reglement voor de procesvoering zullen de Tsjechische Republiek, de Franse Republiek, de Republiek Polen, de Portugese Republiek en de Republiek Finland hun eigen kosten dragen.

Het Hof (Derde kamer) verklaart:

1) Het Koninkrijk Spanje is de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 168, 226 en 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde,

— door de bijzondere regeling voor reisbureaus niet toe te passen op de verkoop aan het publiek, door reisbureaus die detaillist zijn en op eigen naam handelen, van reizen georganiseerd door reisbureaus die grossier zijn;

— **door de reisbureaus onder bepaalde omstandigheden toe te staan op de factuur een totaalbedrag aan belasting over de toegevoegde waarde te vermelden dat geen verband houdt met de aan de klant daadwerkelijk in rekening gebrachte belasting, en door de klant toe te staan, als deze belastingplichtige is, dat totaalbedrag in mindering te brengen op de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde, en**

— **door reisbureaus toe te staan, voor zover zij zich op deze bijzondere regeling beroepen, de maatstaf van heffing van de belasting voor elk belastbaar tijdvak te totaliseren.**

2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**

3) **De Europese Commissie draagt een vierde van haar kosten.**

4) **Het Koninkrijk Spanje draagt zijn eigen kosten en drie vierde van de kosten van de Commissie.**

5) **De Tsjechische Republiek, de Franse Republiek, de Republiek Polen, de Portugese Republiek en de Republiek Finland dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen