

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

29 juni 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Werkingssfeer – Hotelbroker die accommodatiediensten voor eigen rekening inkoopt en zonder aanvullende diensten doorverkoopt aan andere ondernemers”

In zaak C-108/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 26 augustus 2021, ingekomen bij het Hof op 16 februari 2022, in de procedure

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

tegen

C. sp. z o.o., in liquidatie

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: M. Safjan, kamerpresident, N. Jääskinen en M. Gavalec (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door O. Serdula, M. Smolek en J. Vlášil als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door ? Habiak en J. Jokubauskaitė als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) en C. sp. z o.o., in liquidatie, dat ziet op de vraag of de voor reisbureaus geldende bijzondere regeling betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (btw) kan worden toegepast op de door C. op eigen naam verrichte wederverkoop van accommodatiediensten aan andere belastingplichtigen zonder dat er daarbij sprake was van aanvullende diensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 306 van de btw-richtlijn maakt deel uit van hoofdstuk 3, met als opschrift „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, van titel XII, die betrekking heeft op „bijzondere regelingen”, en luidt als volgt:

„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 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.”

4 Artikel 307 van deze richtlijn luidt:

„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.”

5 Artikel 308 van de btw-richtlijn luidt:

„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.”

6 In artikel 309 van die richtlijn wordt het volgende bepaald:

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

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.”

7 Artikel 310 van de btw-richtlijn luidt:

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

Pools recht

8 Artikel 119 van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„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 afnemer 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, namelijk vervoer, accommodatie, maaltijden en verzekeringen.

3. Het bepaalde in lid 1 is van toepassing ongeacht wie de reisdienst afneemt, wanneer de belastingplichtige:

- 1) (vervallen)
- 2) op eigen naam en voor eigen rekening handelt tegenover de afnemer van de dienst;
- 3) ten behoeve van het verrichten van de dienst bij andere belastingplichtigen goederen en diensten inkoopt die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger;
- 4) (vervallen)

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 C., een btw-plichtige vennootschap naar Pools recht, oefent een economische activiteit uit in de hoedanigheid van „hotelbroker”. In het kader van deze activiteit biedt zij aan haar klanten – ondernemers die commerciële activiteiten verrichten – de mogelijkheid om accommodatie te boeken in hotels en andere soortgelijke gelegenheden in Polen en in het buitenland.

10 Aangezien C. zelf geen accommodatie heeft, koopt zij op eigen naam en voor eigen rekening accommodatiediensten in bij andere belastingplichtigen en verkoopt zij die vervolgens door aan haar klanten.

11 Afhankelijk van de behoeften en verwachtingen van haar klanten geeft C. tevens advies over de keuze van de accommodatie en helpt zij bij het organiseren van hun reis. De verwijzende rechter merkt echter op dat C. meestal slechts accommodatiediensten verleent. De prijs

waartegen C. accommodatiediensten doorverkoopt, omvat de kosten voor het verwerven van die diensten en haar winstmarge in de vorm van een prijs bij boeking waarmee er een vergoeding voor de transactie wordt betaald.

12 In een ruling van 27 april 2017 heeft de belastingdienst zich op het standpunt gesteld dat, anders dan C. heeft aangevoerd, de door verzoekster verrichte wederverkoop van accommodatiediensten niet valt onder het begrip „reisdienst” als bedoeld in artikel 119 van de btw-wet. De belastingdienst is namelijk in wezen van mening dat een dienst om als reisdienst te kunnen worden aangemerkt, een samengestelde dienst moet zijn die bestaat uit een reeks eigen en externe diensten, en dus meerdere diensten moet omvatten. De door C. verleende diensten hebben slechts betrekking op accommodatie en kunnen niet als reisdienst worden aangemerkt, aangezien er geen sprake is van een samengestelde dienst.

13 C. heeft deze ruling aangevochten bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen). Bij uitspraak van 16 november 2017 heeft deze rechter het beroep gegrond verklaard en geoordeeld dat de door C. verrichte diensten overeenkomstig de bijzondere regeling van artikel 119 van de btw-wet moeten worden belast als „reisdiensten”. Hij baseerde zijn redenering op een letterlijke en contextuele uitlegging van artikel 119 en op het feit dat deze bepaling artikel 306 van de btw-richtlijn omzet, zodat de desbetreffende rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie moet worden toegepast.

14 De belastingdienst heeft tegen die uitspraak cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), de verwijzende rechter. De belastingdienst stelt dat de rechter van eerste aanleg artikel 119, lid 1, van de btw-wet heeft geschonden door te oordelen dat de aan de orde zijnde diensten niet hoefden te bestaan uit samengestelde diensten om als „reisdienst” te worden aangemerkt. Volgens de belastingdienst zijn op zichzelf aangeboden accommodatiediensten geen reisdienst en komen zij dus niet in aanmerking voor de bijzondere regeling voor reisbureaus, die voorziet in een btw-heffing op basis van de winstmarge.

15 De verwijzende rechter, bij wie het cassatieberoep is ingesteld, is van oordeel dat om vast te stellen of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten vallen onder de bijzondere regeling van artikel 119 van de btw-wet, er met name moet worden gekeken naar artikel 306 van de btw-richtlijn. In dit verband vermeldt de verwijzende rechter de rechtspraak van het Hof waaruit zijns inziens in wezen blijkt dat de bijzondere regeling van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn ook van toepassing is op accommodatiediensten die zonder aanvullende diensten worden verkocht. De verwijzende rechter oordeelt dan ook dat dergelijke diensten onder die bijzondere regeling kunnen vallen, ook al zijn zij niet samengesteld.

16 Volgens deze rechter strookt die uitlegging met het in de btw-richtlijn neergelegde neutraliteitsbeginsel. Dat beginsel zou namelijk worden geschonden indien de wederverkoop van accommodatiediensten zonder aanvullende diensten – in tegenstelling tot de wederverkoop van accommodatiediensten met aanvullende diensten – volgens de algemene regels zou worden belast.

17 De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat de uitlegging van de betrokken bepaling van de btw-richtlijn door het Hof het mogelijk zou maken om de resterende twijfels in de bij hem aanhangige zaak weg te nemen.

18 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 306 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op een

belastingplichtige die hotelbroker is en die accommodatiediensten koopt en aan andere marktdeelnemers doorverkoopt, wanneer er bij deze handelingen geen sprake is van andere, aanvullende diensten?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 306 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het door een belastingplichtige inkopen van accommodatiediensten bij andere belastingplichtigen en het doorverkopen ervan aan andere marktdeelnemers onder de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus valt, ook al is er geen sprake van aanvullende diensten.

20 Vooraf moet worden opgemerkt dat de in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn ingevoerde bijzondere btw-regeling voor reisbureaus regels bevat die eigen zijn aan de activiteit van een reisbureau en afwijken van de algemene btw-regeling. In die context heeft het Hof geoordeeld dat deze bijzondere regeling, als uitzondering op de algemene regeling van de btw-richtlijn, enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arrest van 19 december 2018, Skarpa Travel, C?422/17, EU:C:2018:1029, punten 24 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 De voornaamste doelstelling van de bijzondere btw-regeling voor de handelingen van reisbureaus bestaat erin om de problemen te vermijden die de algemene bepalingen van de btw-richtlijn meebrengen voor de ondernemers in het geval van handelingen die de levering van prestaties van derden omvatten. Toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou immers voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden en een belemmering vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid (arresten van 12 november 1992, Van Ginkel, C?163/91, EU:C:1992:435, punt 14, en 25 oktober 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, punt 19).

22 Meer in het bijzonder passen de lidstaten overeenkomstig artikel 306 van de btw-richtlijn die regeling toe op de handelingen van reisbureaus, voor zover deze op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

23 In de onderhavige zaak blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat C. als hotelbroker op eigen naam bij andere belastingplichtigen accommodatiediensten inkoopt om die dan door te verkopen aan haar klanten, ondernemers die commerciële activiteiten verrichten. Hieruit volgt dat een onderneming zoals C. aan de in artikel 306 van de btw-richtlijn gestelde materiële voorwaarden voldoet en in beginsel in aanmerking komt voor de bijzondere belastingregeling van dit artikel.

24 Voorts zij opgemerkt dat C. in het kader van haar activiteiten handelingen verricht die identiek zijn aan of ten minste vergelijkbaar zijn met die van een reisbureau of touroperator. Zo wijst de verwijzende rechter erop dat deze onderneming, afhankelijk van de behoeften en verwachtingen van haar klanten, ook af en toe advies geeft over de keuze van de accommodatie en bijstand verleent bij het organiseren van reizen.

25 Nagegaan moet evenwel worden of de verrichte accommodatiediensten onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen wanneer er geen sprake is van aanvullende diensten.

26 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat indien de door een reisbureau verrichte diensten van de werkingssfeer van artikel 306 van de btw-richtlijn zouden worden uitgesloten op de enkele

grond dat zij uitsluitend betrekking hebben op het verstrekken van accommodatie, dit zou leiden tot een ingewikkeld belastingstelsel, waarin de bestanddelen van de aan iedere reiziger aangeboden diensten zouden bepalen welke btw-regeling van toepassing is. Een dergelijk belastingstelsel zou in strijd zijn met de doelstellingen van deze richtlijn (zie in die zin arrest van 19 december 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punten 25-28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Hieruit volgt dat het verstrekken van vakantieaccommodatie door een reisbureau onder die bijzondere belastingregeling valt, ook al omvat deze dienst enkel accommodatie. In dit verband moet worden opgemerkt dat aangezien het op zich volstaat dat het reisbureau vakantieaccommodatie verstrekt opdat de bijzondere regeling van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn toepassing vindt, het belang van andere goederenleveringen of diensten, waarmee het verstrekken van deze accommodatie eventueel gepaard gaat, geen verschil kan uitmaken voor de juridische kwalificatie van een dergelijke situatie, te weten een situatie die valt onder de bijzondere regeling voor reisbureaus (zie in die zin het arrest van 19 december 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, punten 29 en 33).

28 Bijgevolg heeft het Hof geoordeeld dat de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de enkele terbeschikkingstelling door een reisbureau van een vakantiewoning die is gehuurd van een andere belastingplichtige, respectievelijk een dergelijke terbeschikkingstelling van een vakantiewoning samen met aanvullende prestaties, ongeacht het belang van deze aanvullende prestaties, één enkele dienst vormt die valt onder de bijzondere regeling voor reisbureaus (arrest van 19 december 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, punt 35).

29 In de onderhavige zaak blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat C. accommodatie in hotels en andere soortgelijke gelegenheden aanbiedt, zowel in Polen als in het buitenland. De in de punten 26 tot en met 28 van het onderhavige arrest genoemde rechtspraak van het Hof, die is gewezen met betrekking tot het verstrekken van vakantieaccommodatie door een reisbureau, kan ook worden toegepast op het aanbieden van accommodatie in hotels en andere gelegenheden. Er moet met name op worden gewezen dat de geografische spreiding van de hotels en gelegenheden waarop de accommodatiediensten betrekking hebben, op zichzelf kan leiden tot de praktische moeilijkheden die het bijzondere belastingregime overeenkomstig de in punt 21 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak tot doel heeft te voorkomen.

30 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 306 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het door een belastingplichtige inkopen van accommodatiediensten bij andere belastingplichtigen en het doorverkopen ervan aan andere marktdeelnemers onder de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus valt, ook al is er geen sprake van aanvullende diensten.

Kosten

31 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart voor recht

Artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

moet aldus worden uitgelegd dat

het door een belastingplichtige inkopen van accommodatiediensten bij andere belastingplichtigen en het doorverkopen ervan aan andere marktdeelnemers onder de bijzondere regeling voor reisbureaus op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde valt, ook al is er geen sprake van aanvullende diensten.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.