

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

25 oktober 2012 (*)

„Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 306-310 – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Vervoerdienst die door reisbureau handelend in eigen naam wordt verricht – Begrip één enkele dienst – Artikel 98 – Verlaagd btw-tarief”

In zaak C-557/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 31 augustus 2011, ingekomen bij het Hof op 4 november 2011, in de procedure

Maria Kozak

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, U. Lõhmus en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Kozak, vertegenwoordigd door A. Bartosiewicz en R. Kamiński, doradcy podatkowi,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Szpunar en B. Majczyna als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en K. Herrmann 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 98 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”), gelezen in samenhang met bijlage III bij deze richtlijn, en van de artikelen 306 tot en met 310 van deze

richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Kozak en de Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (directeur van de belastingdienst te Lublin) inzake een beslissing over de berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die van toepassing is op haar activiteit van reisbureau.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 In afdeling 2 van hoofdstuk 2 van titel VIII van de btw-richtlijn, met het opschrift „Verlaagde tarieven”, bepaalt artikel 98:

„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

[...]”

4 Bijlage III bij de btw-richtlijn, met het opschrift „Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast”, bepaalt:

„[...]

5) vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben;

[...]”

5 In hoofdstuk 3 van titel XII van de btw-richtlijn, met het opschrift „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, bepalen de artikelen 306 tot en met 310:

„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 handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

[...]

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden reisorganisatoren (tour-operators) 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.

[...]

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 rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden.”

Pools recht

6 Artikel 119, leden 1, 5 en 6, van de ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U nr. 54, volgnr. 535; wet van 11 maart 2004 inzake de belasting over goederen en diensten), in de versie die toepasselijk was op de feiten van het hoofdgeding (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.

[...]

5. Wanneer in het kader van het verrichten van reisdiensten de belastingplichtige, naast de van andere belastingplichtigen verkregen diensten die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, zelf een deel van de diensten verricht, hierna ‚eigen diensten’ genoemd, wordt de maatstaf van heffing anders vastgesteld al naargelang het gaat om eigen diensten dan wel om diensten die van andere belastingplichtigen zijn verkregen en de reiziger rechtstreeks ten goede komen. De maatstaf van heffing voor de eigen diensten wordt vastgesteld op basis van een toepassing mutatis mutandis van de bepalingen van artikel 29.

6. In de in lid 5 bedoelde gevallen dient de belastingplichtige in zijn boekhouding te vermelden welk deel van het voor de dienst betaalde bedrag overeenkomt met de van andere belastingplichtigen verkregen diensten die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, en welk deel overeenkomt met de eigen diensten.

[...]”

7 Overeenkomstig artikel 41, lid 2, van de btw-wet en punt 144 van bijlage 3 bij deze wet wordt op de diensten van vervoer van passagiers over land een verlaagd btw-tarief, te weten 7 %, toegepast, terwijl het normale btw-tarief 22 % is.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Kozak leidt een reisbureau dat in Polen is gevestigd. In 2007 verkocht zij rechtstreeks aan de reizigers all-inreizen, daaronder begrepen enerzijds het verblijf en de maaltijden, waarvoor zij een beroep deed op de diensten van andere dienstverrichters, en anderzijds het vervoer, waarvoor zij haar eigen autocars gebruikte.

9 Bij de berekening van de btw heeft Kozak op de diensten die zij van derden had betrokken, de bijzondere regeling voor reisbureaus toegepast door als maatstaf van heffing de winstmarge van het reisbureau te hanteren overeenkomstig artikel 308 van de btw-richtlijn en op deze winstmarge het normale btw-tarief van 22 % toe te passen. Op de eigen vervoerdiensten heeft zij de algemene btw-regeling toegepast, in het bijzonder wat de maatstaf van heffing betreft, namelijk het verlaagde tarief van 7 % dat geldt voor diensten van personenvervoer.

10 De belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat de vervoerdiensten noodzakelijk waren voor de door het reisbureau aangeboden reisdienst in zijn geheel en dat zij daarmee onlosmakelijk verbonden moesten worden geacht. Volgens de belastingdienst had Kozak dus overeenkomstig de btw-wet geen verlaagd btw-tarief op haar vervoerdiensten mogen toepassen door deze te beschouwen als een onafhankelijke dienst, maar had zij daarop hetzelfde tarief moeten toepassen als op de andere diensten, te weten het normale tarief van 22 %. Bij beslissing werd aldus vastgesteld dat de door Kozak verrichte berekening van de btw onjuist was voor de maanden mei, juni en oktober tot en met december 2007.

11 Kozak heeft deze uitlegging van de btw-wet aangevochten en heeft tegen die beslissing beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie. Deze laatste heeft evenwel het standpunt van de belastingdienst bevestigd. Daarop heeft Kozak cassatieberoep ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste administratieve rechterlijke instantie).

12 Deze rechterlijke instantie heeft bedenkingen over het antwoord van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, volgens hetwelk het btw-tarief van 22 % moet worden toegepast op zowel de eigen vervoerdiensten als de van derden betrokken diensten, zelfs indien de respectieve maatstaf van heffing ervan verschillend is. Zij vraagt zich in het bijzonder af, of het passend is om gebruik te maken van het begrip „één verrichting” dat wordt gehanteerd in punt 45 van het arrest van 15 mei 2001, Primback (C-34/99, Jurispr. blz. I-3833), waarin het Hof heeft geoordeeld dat ingeval een handeling bestaat uit meerdere elementen, zulks één verrichting vormt, met name wanneer één element moet worden geacht de hoofddienst te vormen terwijl een ander element moet worden beschouwd als een bijkomende dienst, die het fiscale lot van de hoofddienst deelt.

13 Gelet op deze twijfel met betrekking tot de uitlegging van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn en met betrekking tot de uitlegging van artikel 98 van deze richtlijn, gelezen in samenhang met punt 5 van bijlage III bij deze richtlijn, heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wordt een eigen vervoerdienst, die door een reisbureau wordt verricht in het kader van een door een reiziger betaalde pakketprijs voor een aan hem geleverde reisdienst die wordt belast overeenkomstig de in de artikelen 306 tot en met 310 van [de btw-richtlijn] vastgestelde bijzondere btw-regeling voor reisbureaus, als een noodzakelijk bestanddeel van de verrichting van die reisdienst belast tegen het voor reisdiensten geldende normale tarief of tegen het verlaagde tarief dat geldt voor diensten bestaande in het vervoer van personen op grond van artikel 98 van deze richtlijn juncto punt 5 van bijlage III bij deze richtlijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

14 Kozak en de Commissie voeren aan dat het begrip „één enkele dienst die het reisbureau verricht” enkel ziet op de diensten die van derden worden betrokken volgens artikel 306 van de btw-richtlijn. Het omvat niet de eigen diensten van het reisbureau. Bijgevolg is de algemene btw-

regeling, het belastingtarief daaronder begrepen, van toepassing op de eigen vervoerdienst en in een geval als dat van het hoofdgeding moet op de vervoerdienst het bij de nationale regeling vastgestelde verlaagde btw-tarief worden toegepast overeenkomstig artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 5 van bijlage III bij deze richtlijn.

15 De Poolse regering betoogt dat wanneer de eigen vervoerdienst noodzakelijk is voor het verrichten van de reisdienst, hij moet worden beschouwd als een bijkomend element ten opzichte van de reisdienst die één enkele hoofddienst vormt en waarop de bijzondere btw-regeling van de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn van toepassing is. De vervoerdienst moet uit dien hoofde het lot van de hoofddienst delen en daarop moet de in die artikelen bedoelde bijzondere btw-regeling worden toegepast wat de plaats van heffing en het belastingtarief betreft, terwijl de algemene btw-regeling moet worden toegepast wat de maatstaf van heffing en het recht op aftrek betreft, aangezien artikel 308 van deze richtlijn niet van toepassing is op de eigen diensten.

Antwoord van het Hof

16 De in de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn neergelegde btw-regeling voor handelingen van reisbureaus neemt in wezen de bepalingen over van 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). Deze regeling is een bijzondere regeling met regels die eigen zijn aan de activiteit van reisbureaus en die afwijken van de algemene btw-regeling.

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

18 Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dat de betreffende diensten van belastingplichtige derden worden betrokken.

19 De voornaamste doelstelling van de bijzondere btw-regeling voor de handelingen van reisbureaus bestaat erin, 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 (zie in die zin arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 33). 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 (zie arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punt 14).

20 Als uitzondering op de algemene regeling van de btw-richtlijn mag de regeling van de artikelen 306 tot en met 310 ervan enkel worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 34).

21 Aldus heeft het Hof reeds geoordeeld dat de bijzondere btw-regeling voor de handelingen van reisbureaus uitsluitend geldt voor de prestaties die van derden worden betrokken (zie arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 35).

22 Op basis van eenzelfde redenering heeft het Hof geoordeeld dat die regeling geen betrekking heeft op vervoerdiensten die zonder inschakeling van derden worden verricht; deze

diensten vallen onder de algemene bepalingen voor vervoerondernemingen (arrest van 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland, C-74/91, Jurispr. blz. I-5437, punt 26).

23 Het Hof heeft hieruit afgeleid dat wanneer een ondernemer op wie de bepalingen van de bijzondere btw-regeling voor de handelingen van reisbureaus van toepassing zijn, tegen betaling van een totaalprijs handelingen verricht die ten dele uit door hemzelf en ten dele uit door andere belastingplichtigen geleverde diensten bestaan, deze bijzondere regeling uitsluitend voor de door derden geleverde diensten geldt (zie in die zin arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald, punt 47).

24 In deze context moet het begrip „één enkele dienst” als bedoeld in de artikelen 307 en 308 van de btw-richtlijn worden opgevat. Dit begrip ziet enkel op diensten die van derden werden betrokken. De door de verwijzende rechter aangehaalde regel bij één verrichting die in punt 12 van het onderhavige arrest wordt vermeld en die van toepassing is in het kader van de algemene btw-regeling, kan voorts geen afbreuk doen aan de beoordeling van dit begrip in de context van de bijzondere btw-regeling voor handelingen van reisbureaus.

25 Aldus doet de door de verwijzende rechter aangehaalde omstandigheid dat de eigen vervoerdiensten noodzakelijk zijn voor de door het reisbureau aan de reiziger verstrekte globale reisdienst, niet af aan de voorafgaande overwegingen. Zelfs wanneer die diensten noodzakelijk zijn voor de globale reisdienst, volgt daaruit niet dat zij moeten worden geacht met die reisdienst „één enkele dienst” te vormen in de zin van de artikelen 307 en 308 van de btw-richtlijn, en evenmin dat zij derhalve het fiscale lot van de reisdienst moeten delen.

26 Op vervoerdiensten die een reisbureau zelf verricht, zoals die welke door Kozak zelf worden verstrekt, mag dus de bijzondere btw-regeling voor handelingen van reisbureaus niet worden toegepast, noch voor de vaststelling van de maatstaf van heffing, noch wat de andere regels inzake de berekening van de btw betreft. Met betrekking tot het belastingtarief zijn de regels van titel VIII van de btw-richtlijn van toepassing. Overeenkomstig artikel 98, lid 2, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met punt 5 van bijlage III bij deze richtlijn, kunnen de lidstaten een verlaagd tarief vaststellen voor vervoer van personen en de bagage die zij bij zich hebben. Zoals blijkt uit punt 7 van het onderhavige arrest heeft de Republiek Polen van deze mogelijkheid gebruikgemaakt door het tarief van 7 % toe te passen op deze dienst.

27 Bijgevolg moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat op een eigen vervoerdienst, die door een reisbureau in het kader van een door een reiziger betaalde pakketprijs voor een aan hem geleverde en overeenkomstig deze bepalingen belaste reisdienst wordt verricht en die een van de bestanddelen van die reisdienst vormt, de algemene btw-regeling van toepassing is, in het bijzonder wat het belastingtarief betreft, en niet de bijzondere btw-regeling die geldt voor handelingen van reisbureaus. Indien de lidstaten een verlaagd btw-tarief voor vervoerdiensten hebben vastgesteld overeenkomstig artikel 98 van deze richtlijn, is dit verlaagd tarief van toepassing op die dienstverrichting.

Kosten

28 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 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 moeten aldus worden uitgelegd dat op een eigen vervoerdienst, die door een reisbureau in het kader van een door een reiziger betaalde pakketprijs voor een aan hem geleverde en overeenkomstig deze bepalingen belaste reisdienst wordt verricht en die een van de bestanddelen van die reisdienst vormt, de algemene regeling van belasting over de toegevoegde waarde van toepassing is, in het bijzonder wat het belastingtarief betreft, en niet de bijzondere regeling van belasting over de toegevoegde waarde die geldt voor handelingen van reisbureaus. Indien de lidstaten een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde voor vervoerdiensten hebben vastgesteld overeenkomstig artikel 98 van deze richtlijn, is dit verlaagd tarief van toepassing op die dienstverrichting.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.