

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

13 maart 2014 (\*)

„Btw – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Handelingen buiten de Europese Unie – Zesde richtlijn 77/388/EEG – Artikel 28, lid 3 – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 370 – ‚Standstill’-clausule – Wijziging van nationale wetgeving tijdens omzettingsperiode”

In zaak C-599/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (België) bij beslissing van 24 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 20 december 2012, in de procedure

**Jetair NV,**

**BTW-eenheid BTWE Travel4you**

tegen

**FOD Financiën,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: C. G. Fernlund (rapporteur), kamerpresident, C. Toader en E. Jarašiūnas, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Jetair NV en BTW-eenheid BTWE Travel4you, vertegenwoordigd door H. Vandebergh, advocaat,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels, C. Soulay en L. Lozano Palacios als gemachtigden,
- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door A.-M. Colaert en E. Chatziioakeimidou 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 de „standstill”-clausule in artikel 28, lid 3, 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”), en in artikel 370 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”), en de uitlegging van de artikelen 153 en 309 van de btw-richtlijn en de artikelen 43 EG en 56 EG, alsook de geldigheid van artikel 370 van de btw-richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van twee gedingen tussen, in het eerste geval, Jetair NV (hierna: „Jetair”) en, in het tweede geval, BTW-eenheid BTWE Travel4you (hierna: „Travel4you”), een groep gevormd door meerdere vennootschappen die voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) als één enkele belastingplichtige worden beschouwd, en de FOD Financiën over de afwijzing van verzoeksters’ verzoek om terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde van reizen buiten de Europese Unie.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Recht van de Unie*

#### Zesde richtlijn

3 Artikel 1 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„De lidstaten brengen hun huidige stelsel van [btw] in overeenstemming met de bepalingen van de volgende artikelen.

Zij treffen de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen, opdat hun dienovereenkomstig aangepaste stelsel zo spoedig mogelijk en uiterlijk op 1 januari 1978 in werking treedt.”

4 Artikel 26, leden 1 en 3, van de Zesde richtlijn luidde:

„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 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. [...]

[...]

3. 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 15, punt 14, vrijgestelde handeling van tussenpersoon. [...]

5 Artikel 28, lid 3, sub a, en lid 4, van de Zesde richtlijn, opgenomen in titel XVI met het opschrift „Overgangsbepalingen”, luidde:

„3. Gedurende de in lid 4 genoemde overgangperiode kunnen de lidstaten:

a) de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens [...] artikel 15 zijn vrijgesteld, blijven belasten;

[...]

4. De overgangperiode duurt aanvankelijk vijf jaar, te rekenen vanaf 1 januari 1978. [...]”

6 De in bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 15, punt 14, van de Zesde richtlijn zijn vrijgesteld, omvatten „[d]iensten van reisbureaus als bedoeld in artikel 26 alsmede van reisbureaus die in naam en voor rekening van de reiziger handelen, voor reizen buiten de Gemeenschap”.

De btw-richtlijn

7 Artikel 153 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de diensten van tussenpersonen die handelen in naam en voor rekening van derden, wanneer hun diensten betrekking hebben op de in de hoofdstukken 6, 7 en 8 bedoelde handelingen of op buiten de Gemeenschap verrichte handelingen.

[...]”

8 Artikel 306, lid 1, van de btw-richtlijn, opgenomen in titel XII, hoofdstuk 3, met het opschrift „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, luidt:

„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.”

9 Artikel 309 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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 een tussenpersoon.

[...]”

10 Artikel 370 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten die op 1 januari 1978 de in de lijst van bijlage X, deel A, genoemde handelingen belasten, mogen deze blijven belasten.”

11 Bijlage X, deel A, bij deze richtlijn, met het opschrift „Handelingen die de lidstaten mogen blijven belasten”, bepaalt in punt 4:

„diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 306 alsmede van reisbureaus die in naam en voor

rekening van de reiziger handelen, voor reizen buiten de Gemeenschap.”

### *Belgisch recht*

12 Uit de verwijzingsbeslissing en uit het dossier dat aan het Hof is overgelegd, blijkt dat het relevante Belgische recht is neergelegd in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, zoals ingevoerd bij wet van 3 juli 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 juli 1969, blz. 7046), in de ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen geldende versie (hierna: „btw-wetboek”).

13 Het staat vast dat diensten van reisbureaus die bestaan in de organisatie van reizen buiten de Europese Unie vóór 1 december 1977 waren vrijgesteld.

14 Het btw-wetboek is gewijzigd bij een wet van 29 november 1977, die op 1 december 1977 in werking is getreden. Bij deze wet zijn deze diensten aan de btw onderworpen.

15 Uit het dossier dat aan het Hof is overgelegd, blijkt tevens dat het btw-wetboek opnieuw is gewijzigd bij een koninklijk besluit van 28 december 1999, dat op 1 januari 2000 in werking is getreden. Uit hoofde van dit koninklijk besluit zijn diensten van reisbureaus die betrekking hebben op reizen buiten de Unie niet meer gelijkgesteld aan de handelingen van tussenpersonen. Desondanks zijn deze handelingen nog steeds aan de btw onderworpen.

### **Feiten van de hoofdgedingen en prejudiciële vragen**

16 Jetair is een Belgische vennootschap die btw-plichtig is voor haar activiteiten als reisbureau. Sinds 1 februari 2009 maakt zij deel uit van de groep Travel4you, die daarnaast bestaat uit zes andere vennootschappen die deze activiteit uitoefenen.

17 Jetair en Travel4you organiseren vakantiereizen waarvoor zij een beroep doen op de diensten van derden, met name hotels en luchtvaartmaatschappijen.

18 Volgens verzoeksters zijn reizen buiten de Unie niet aan de btw onderworpen. Zij hebben derhalve elk een verzoek om teruggaaf van de over deze reizen betaalde btw ingediend.

19 Het eerste verzoek had betrekking op btw over reizen georganiseerd in de periode van 2001 tot en met 2006, die was opgenomen in een btw-aangifte van september 2007. Het btw-controlekantoor van Oostende, dat verklaarde niet akkoord te gaan met de gevorderde bedragen, heeft een bedrag van circa 55 700 000 EUR ingehouden en proces-verbaal opgemaakt voor de overtredingen.

20 Het tweede verzoek had betrekking op btw over reizen georganiseerd in de periode 2007 tot en met januari 2010, die was opgenomen in een btw-aangifte van maart 2010. Het btw-controlekantoor van Oostende, dat verklaarde niet akkoord te gaan met de gevorderde bedragen, heeft een bedrag van circa 37 600 000 EUR ingehouden en proces-verbaal opgemaakt voor de overtredingen.

21 Jetair en de leden van Travel4you hebben op respectievelijk 21 december 2010 en 24 oktober 2011 een verzoekschrift neergelegd ter griffie van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, die de twee zaken heeft gevoegd.

22 Voor de verwijzende rechter hebben verzoeksters aangevoerd dat de overgangsbepaling in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn de Belgische wetgever niet toestond vlak voor de inwerkingtreding van deze richtlijn de wet te wijzigen in een zin die de richtlijn doorkruist. Zij hebben gesteld dat de dienst van een reisbureau uit hoofde van artikel 26, lid 3, van deze richtlijn (artikel 309 van de btw-richtlijn) vrijgesteld moet zijn wanneer de handelingen waarvoor het

reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, buiten de Unie worden verricht.

23 Daar de FOD Financiën daarentegen heeft gesteld dat de Belgische wetgever uit hoofde van artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn kon beslissen deze handelingen te belasten, twijfelt de verwijzende rechter over de beslissing in de hoofdgedingen.

24 Daarop heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de behandeling van de zaken geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Mag België zijn wetgeving wijzigen door een vrijgestelde dienst te belasten – in casu reizen buiten de EU – op een moment (1 december 1977) net vóór de invoering van de Zesde richtlijn (1 januari 1978) inzake BTW en alzo de standstill-bepaling van artikel 28, lid 3 (artikel 370 [van de btw-richtlijn]) Zesde richtlijn te omzeilen die voorziet dat de bedoelde reizen alleen mogen belast blijven indien ze vóór de invoering van de Zesde richtlijn reeds belast werden?

2) Diende België zich vanaf 13 juni 1977 (datum van publicatie van de richtlijn) te onthouden van het belasten van reizen buiten de EU?

3) Schendt België artikel 309 [van de btw-richtlijn] door reisbureaus, wat betreft hun diensten buiten [de Unie] niet gelijk te stellen met tussenpersonen en deze diensten desondanks te blijven belasten?

4) Schenden de artikelen 309, 153, 370 en bijlage X van [de btw-richtlijn] de algemene beginselen van het gemeenschapsrecht, het gelijkheidsbeginsel, evenredigheidsbeginsel en de bepalingen betreffende het vrij verkeer van personen, goederen en diensten o.m. de artikelen 43 [EG] en 56 [EG], door te voorzien in een keuzerecht voor de lidstaten diensten met betrekking tot reizen buiten de [Unie] al dan niet te belasten?

5) Is het strijdig met de beginselen van het gemeenschapsrecht met name het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel en het neutraliteitsbeginsel inzake BTW dat de Belgische Staat bij Koninklijk Besluit van 28 november 1999 alleen de reisbureaus belastbaar stelde wat betreft reizen buiten de EU, maar niet bemiddelende personen?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste en tweede vraag*

25 Er zij op gewezen dat ingevolge artikel 191, tweede alinea, EEG-Verdrag, dat gold ten tijde van de vaststelling van de Zesde richtlijn, van richtlijnen kennis wordt gegeven aan hen tot wie zij zijn gericht en zij door deze kennisgeving van kracht worden. Derhalve is niet de datum van bekendmaking, maar de datum van kennisgeving van de Zesde richtlijn aan de betrokken lidstaat bepalend voor het begin van de omzettingsperiode van deze richtlijn.

26 Bovendien is van belang dat de wetswijziging die in de hoofdgedingen aan de orde is, is vastgesteld op 1 december 1977, tussen de datum van kennisgeving van de Zesde richtlijn aan het Koninkrijk België, namelijk 23 mei 1977, en de datum waarop deze richtlijn in die lidstaat overeenkomstig artikel 1 ervan moest zijn omgezet, namelijk 1 januari 1978. Deze wijziging heeft dus plaatsgevonden tijdens de omzettingsperiode van de Zesde richtlijn in de betrokken lidstaat.

27 Met de eerste twee vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter derhalve in wezen te vernemen of artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn, en artikel 370 van de btw-richtlijn zich verzetten tegen de invoering door een lidstaat, vóór 1 januari 1978, tijdens de omzettingsperiode van de Zesde richtlijn, van een bepaling tot wijziging van de bestaande wetgeving waarbij handelingen van reisbureaus met betrekking tot reizen buiten de

Unie aan de btw worden onderworpen.

28 Vaststaat dat diensten van reisbureaus met betrekking tot reizen buiten de Unie volgens de wettelijke regeling die in de hoofdgedingen aan de orde is, tot 1 december 1977 waren vrijgesteld en sinds die datum worden belast, terwijl deze diensten volgens de bijzondere regeling voor reisbureaus die in artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn is neergelegd, vrijgesteld zijn.

29 Niettemin behelst artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn een „standstill”-clausule, volgens welke de lidstaten de in de lijst van bijlage E genoemde handelingen die krachtens artikel 15 van deze richtlijn zijn vrijgesteld, gedurende de in artikel 28, lid 4, van de richtlijn bedoelde periode kunnen blijven belasten.

30 Deze overgangsperiode, die aanvankelijk was vastgesteld op vijf jaar vanaf 1 januari 1978, heeft na deze termijn voortgeduurd omdat de Raad van de Unie niet is opgetreden.

31 Uit de bewoordingen van artikel 28, leden 3 en 4, van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 15 ervan en bijlage E erbij, blijkt dat de wetgever van de Unie de lidstaten waarvan de wet vóór 1 januari 1978 bepaalde dat de in artikel 26, lid 3, van deze richtlijn bedoelde diensten belast worden, de bevoegdheid heeft verleend af te wijken van de verplichting deze diensten vrij te stellen.

32 Deze uitlegging vindt steun in artikel 370 van de btw-richtlijn, dat in wezen de bewoordingen van artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn heeft overgenomen en bepaalt dat de lidstaten die op 1 januari 1978 de in de lijst van bijlage X, deel A, bij de btw-richtlijn genoemde handelingen belastten, deze mogen blijven belasten. Punt 4 van deze bijlage X, deel A, noemt de diensten van reisbureaus die in naam en voor rekening van reizigers handelen voor reizen buiten de Unie.

33 Volgens verzoeksters konden de lidstaten de handelingen in kwestie blijven belasten voor zover deze handelingen uit hoofde van hun nationale wetgeving al vóór 1 januari 1978 aan de btw waren onderworpen. Onder verwijzing naar het arrest van 18 december 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Jurispr. blz. I-7411, punt 45), stellen verzoeksters echter dat de lidstaten deze bevoegdheid niet mochten gebruiken om hun wetgeving gedurende de omzettingsperiode van de Zesde richtlijn te wijzigen in de zin dat deze handelingen worden belast.

34 Volgens de Commissie is de litigieuze wetswijziging niet in strijd met de Zesde richtlijn, gelezen tegen de achtergrond van het arrest *Inter-Environnement Wallonie* en rekening houdend met de uitdrukkelijke bepalingen van deze richtlijn. Zij preciseert dat de afwijking voor reisbureaus juist is ingevoegd door de wetgever van de Unie naar aanleiding van een bezwaar dat het Koninkrijk België naar voren had gebracht.

35 Volgens vaste rechtspraak dienen de lidstaten waaraan een richtlijn is gericht, zich tijdens de omzettingsperiode te onthouden van maatregelen die de verwezenlijking van het door deze richtlijn voorgeschreven resultaat ernstig in gevaar zouden kunnen brengen (zie onder meer arrest *Inter-Environnement Wallonie*, reeds aangehaald, punt 45, en arrest van 4 juli 2006, *Adeneler e.a.*, C-212/04, Jurispr. blz. I-6057, punt 121).

36 Wat de Zesde richtlijn betreft, moet dientengevolge worden nagegaan of een maatregel waarbij een lidstaat tijdens de omzettingsperiode zijn nationale wetgeving heeft gewijzigd door de betrokken handelingen te belasten, de verwezenlijking van het door deze richtlijn voorgeschreven resultaat ernstig in gevaar kon brengen.

37 Zoals in punt 31 van het onderhavige arrest is vastgesteld, konden lidstaten die de betrokken handelingen op 1 januari 1978 belastten, daarmee na deze datum doorgaan. Daar de

Zesde richtlijn uitdrukkelijk de datum van 1 januari 1978 heeft gesteld als beginpunt voor de eventuele handhaving van belasting, kan niet worden gezegd dat een vóór deze datum, tijdens de omzettingsperiode van deze richtlijn, vastgestelde wet waarbij deze handelingen worden belast, de verwezenlijking van het door deze richtlijn voorgeschreven resultaat ernstig in gevaar kon brengen.

38 Op de eerste twee vragen moet dus worden geantwoord dat artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn, en artikel 370 van de btw-richtlijn zich niet verzetten tegen de invoering door een lidstaat, vóór 1 januari 1978, tijdens de omzettingsperiode van de Zesde richtlijn, van een bepaling tot wijziging van de bestaande wetgeving waarbij handelingen van reisbureaus met betrekking tot reizen buiten de Unie aan de btw worden onderworpen.

#### *Derde vraag*

39 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat artikel 309 van de btw-richtlijn schendt door diensten van reisbureaus die betrekking hebben op reizen buiten de Unie, niet gelijk te stellen aan vrijgestelde handelingen van tussenpersonen en deze diensten te onderwerpen aan de btw.

40 Artikel 309 van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in het hoofdstuk over de bijzondere regeling voor reisbureaus van de artikelen 306 tot en met 310 van deze richtlijn, waarvan de werkingssfeer in artikel 306 is omschreven, bepaalt dat sommige diensten van reisbureaus zijn vrijgesteld, namelijk de diensten die worden verleend in het kader van reizen buiten de Unie, die worden gelijkgesteld aan een krachtens artikel 153 van deze richtlijn vrijgestelde handeling van een tussenpersoon.

41 Zoals blijkt uit punt 32 van het onderhavige arrest staat artikel 370 van de btw-richtlijn de lidstaten niettemin toe af te wijken van deze bepaling door hun de mogelijkheid te bieden de betrokken handelingen te belasten als deze op 1 januari 1978 werden belast.

42 Daaruit volgt dat een lidstaat die aan deze voorwaarde voldoet, niet gehouden is de bepalingen van artikel 309 van de btw-richtlijn toe te passen.

43 Op de derde vraag moet derhalve worden geantwoord dat een lidstaat artikel 309 van de btw-richtlijn niet schendt door diensten van reisbureaus die betrekking hebben op reizen buiten de Unie, niet gelijk te stellen aan vrijgestelde handelingen van tussenpersonen en deze diensten te onderwerpen aan de btw, indien zij in de betrokken lidstaat op 1 januari 1978 werden belast.

#### *Vierde vraag*

44 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 370 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 4, bij deze richtlijn, het recht van de Unie schendt, met name de algemene rechtsbeginselen, het beginsel van gelijke behandeling, het evenredigheidsbeginsel en de bepalingen over de fundamentele vrijheden, door de lidstaten de keuze te laten of zij diensten in verband met reizen buiten de Unie belasten.

45 Zoals blijkt uit het antwoord op de derde vraag staat dit artikel 370, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 4, de lidstaten toe diensten van reisbureaus die betrekking hebben op reizen buiten de Unie verrichte handelingen al dan niet te belasten, als deze diensten op 1 januari 1978 werden belast.

46 Doordat artikel 370 van de btw-richtlijn de lidstaten een dergelijke bevoegdheid toekent, ontstaan verschillen tussen het stelsel van lidstaten die er gebruik van maken door de betrokken

diensten te belasten, en het stelsel van lidstaten die de regels van artikel 309 van de btw-richtlijn toepassen en deze diensten vrijstellen.

47 Deze mogelijkheid vormt echter een uitzondering, die slechts beschikbaar is als aan de in dat artikel genoemde voorwaarde is voldaan.

48 Zoals het Hof al eerder heeft geoordeeld, komt uit de handhaving van deze uitzonderingsregeling naar voren dat de harmonisatie van de nationale wettelijke regelingen ter zake van de btw geleidelijk verloopt en nog gedeeltelijk is (zie in die zin arrest van 7 december 2006, Eurodental, C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 50). De voorgenomen harmonisatie is nog niet verwezenlijkt in zoverre artikel 28, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn en artikel 370 van de btw-richtlijn de lidstaten hebben toegestaan, sommige van de op 1 januari 1978 geldende bepalingen van nationaal recht te handhaven die zonder die toestemming onverenigbaar met deze richtlijnen zouden zijn (zie in die zin met betrekking tot de Zesde richtlijn arrest Eurodental, reeds aangehaald, punt 51).

49 Het staat aan de wetgever van de Unie, de definitieve regeling voor de vrijstellingen van de btw vast te stellen en aldus de nationale btw-wetgevingen geleidelijk te harmoniseren (zie arrest van 13 juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 39).

50 Zolang de wetgever van de Unie die definitieve regeling niet heeft vastgesteld en de lidstaten hun bestaande wetgeving kunnen handhaven, kunnen er verschillen blijven bestaan tussen de lidstaten zonder dat zulks in strijd is met het recht van de Unie.

51 Op de vierde vraag moet derhalve worden geantwoord dat artikel 370 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 4, bij deze richtlijn, het recht van de Unie niet schendt, door de lidstaten de mogelijkheid te bieden diensten van reisbureaus in verband met reizen buiten de Unie te blijven belasten.

#### *Vijfde vraag*

52 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een lidstaat het recht van de Unie schendt, inzonderheid het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, door reisbureaus in de zin van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn en van artikel 306 van de btw-richtlijn anders te behandelen dan tussenpersonen en door een regel te stellen zoals het koninklijk besluit van 28 november 1999, uit hoofde waarvan diensten die betrekking hebben op reizen buiten de Unie, enkel worden belast indien zij worden verleend door reisbureaus, maar niet indien zij worden verleend door tussenpersonen.

53 Volgens vaste rechtspraak vereist het gelijkheidsbeginsel, waarvan het beginsel van fiscale neutraliteit de vertaling op btw-vlak vormt, dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld, tenzij dit objectief gerechtvaardigd is (zie met name arresten van 10 april 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Jurispr. blz. I-2283, punten 49 en 51, en 7 maart 2013, Efir, C-19/12, punt 35).

54 In dat verband moet worden geconstateerd dat de bijzondere btw-regeling volgens artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 306 van de btw-richtlijn betrekking heeft op reisbureaus die op eigen naam tegenover de reiziger handelen en voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. In deze bepalingen worden reisbureaus die uitsluitend als tussenpersoon optreden, uitdrukkelijk van de bijzondere regeling uitgesloten.

55 Uit deze bepalingen blijkt dat de wetgever van de Unie van oordeel was dat deze twee

categorieën reisbureaus zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. Het Hof heeft aldus al eerder onderstreept dat de door de Zesde richtlijn bedoelde reisbureaus daardoor worden gekenmerkt dat zij ondernemers zijn die op eigen naam reizen organiseren en die voor de levering van de diensten die gewoonlijk met dit soort activiteit zijn verbonden, belastingplichtige derden inschakelen (zie arrest van 22 oktober 1998, *Madgett en Baldwin*, C-308/96 en C-94/97, *Jurispr.* blz. I-6229, punt 23).

56 Daaruit volgt dat de nationale wetgever het recht van de Unie niet schendt en, inzonderheid, niet in strijd met het beginsel van gelijke behandeling of het neutraliteitsbeginsel handelt als hij deze twee categorieën verschillend behandelt.

57 Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, kan worden volstaan met vast te stellen dat geen feiten of omstandigheden zijn aangevoerd die een schending van dat beginsel kunnen staven.

58 Op de vijfde vraag moet derhalve worden geantwoord dat een lidstaat het recht van de Unie, inzonderheid het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, niet schendt door reisbureaus in de zin van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn en van artikel 306 van de btw-richtlijn anders te behandelen dan tussenpersonen en door een regel te stellen zoals het koninklijk besluit van 28 november 1999, uit hoofde waarvan diensten die betrekking hebben op reizen buiten de Unie, enkel worden belast indien zij worden verleend door die reisbureaus, maar niet indien zij worden verleend door tussenpersonen.

## **Kosten**

59 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 28, lid 3, 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, en artikel 370 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, verzetten zich niet tegen de invoering door een lidstaat, vóór 1 januari 1978, tijdens de omzettingsperiode van de Zesde richtlijn (77/388), van een bepaling tot wijziging van de bestaande wetgeving waarbij handelingen van reisbureaus met betrekking tot reizen buiten de Europese Unie aan de belasting over de toegevoegde waarde worden onderworpen.**
- 2) **Een lidstaat schendt artikel 309 van richtlijn 2006/112 niet door diensten van reisbureaus die betrekking hebben op reizen buiten de Europese Unie, niet gelijk te stellen aan vrijgestelde handelingen van tussenpersonen en deze diensten te onderwerpen aan de belasting over de toegevoegde waarde, indien zij in de betrokken lidstaat op 1 januari 1978 werden belast.**
- 3) **Artikel 370 van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met bijlage X, deel A, punt 4, bij deze richtlijn, schendt het recht van de Unie niet door de lidstaten de mogelijkheid te bieden diensten van reisbureaus in verband met reizen buiten de Europese Unie te blijven belasten.**
- 4) **Een lidstaat schendt het recht van de Unie, inzonderheid het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, niet door reisbureaus in de zin van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) en van artikel 306 van richtlijn**

**2006/112 anders te behandelen dan tussenpersonen en door een regel te stellen zoals het koninklijk besluit van 28 november 1999, uit hoofde waarvan diensten die betrekking hebben op reizen buiten de Europese Unie, enkel worden belast indien zij worden verleend door die reisbureaus, maar niet indien zij worden verleend door tussenpersonen.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Nederlands.