

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

19 december 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Belastbaar feit – Bijzondere regeling voor reisbureaus – Artikelen 65 en 308 – Marge van een reisbureau – Bepaling van de marge – Vooruitbetalingen die worden gedaan alvorens het reisbureau de reisdiensten verricht – Werkelijke kosten die het reisbureau draagt”

In zaak C-422/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 16 februari 2017, ingekomen bij het Hof op 13 juli 2017, in de procedure

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

tegen

Skarpa Travel sp. z o.o.,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (rapporteur) en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: M. Aleksejev, eenheidshoofd,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 juni 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, vertegenwoordigd door J. Kaute en M. Kowalewska als gemachtigden,
- Skarpa Travel sp. z o.o., vertegenwoordigd door J. Zajac-Wysocka, radca prawny,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szałdzińska als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Siekierzyńska en N. Gossement als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 september 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 65 en 308 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010 (PB 2010, L 189, blz. 1) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Szef Krajowej Administracji Skarbowej (hoofd van de nationale belastingdienst, Polen) en Skarpa Travel sp. z o.o. (hierna: „Skarpa”) over een door de Minister Finansów (minister van Financiën, Polen; hierna: „minister”) afgegeven ruling over de datum van verschuldigdheid en de wijze van berekening van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in geval van ontvangst van een vooruitbetaling op een door een reisbureau verrichte reisdienst.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 63 van de btw-richtlijn bepaalt dat „[h]et belastbare feit [plaatsvindt] en [...] de belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht”.

4 Artikel 65 van deze richtlijn luidt:

„Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.”

5 Artikel 66 van deze richtlijn bepaalt:

„In afwijking van de artikelen 63, 64 en 65 kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen op één van de volgende tijdstippen verschuldigd wordt:

- a) uiterlijk bij de uitreiking van de factuur;
- b) uiterlijk bij ontvangst van de prijs;
- c) wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt binnen een bepaalde termijn en uiterlijk bij het verstrijken van de overeenkomstig artikel 222, tweede alinea, door de lidstaten opgelegde termijn voor het uitreiken van facturen, of wanneer de lidstaat niet een zodanige termijn heeft opgelegd binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.

De in de eerste alinea bedoelde afwijking is evenwel niet van toepassing op de diensten waarvoor de belasting ingevolge artikel 196 door de afnemer verschuldigd is noch op de in artikel 67 bedoelde leveringen of overbrengingen van goederen.”

6 Artikel 306 van diezelfde richtlijn luidt:

„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.”

7 Artikel 307 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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.”

8 Ingevolge artikel 308 van deze richtlijn wordt „[v]oor de door het reisbureau verrichte ene dienst [...] 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”.

9 Artikel 309 van diezelfde richtlijn luidt:

„Indien de handelingen waarvoor het reisbureau een beroep doet op andere belastingplichtigen, door laatstgenoemden buiten de [Unie] 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 [Unie] worden verricht, mag alleen het gedeelte van de dienst van het reisbureau betreffende de buiten de [Unie] verrichte handelingen als vrijgesteld worden beschouwd.”

10 Ingevolge artikel 310 van de btw-richtlijn mag „[d]e 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, [...] in de lidstaten afgetrokken noch teruggegeven worden”.

Pools recht

11 Artikel 19a, lid 8, van de Ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting op goederen en diensten) van 11 maart 2004 (Dz. U. nr. 54, volgnr. 535), zoals gewijzigd

(hierna: „btw-wet”), bepaalt:

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

12 Artikel 119 van deze wet luidt:

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

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

13 De verwijzende rechter verklaart dat de nationaalrechtelijke bepalingen ter omzetting van artikel 66 van de btw-richtlijn sinds 1 januari 2014 niet langer van kracht zijn in Polen en dat deze bepalingen de datum vastlegden waarop deze belasting verschuldigd werd in geval van een vooruitbetaling op een door een reisbureau verrichte reisdienst.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Skarpa is als reisbureau onderworpen aan de bijzondere regeling voor reisbureaus als bedoeld in artikel 119 van de btw-wet. Aangezien Skarpa van mening was dat uit deze wettelijke regeling niet duidelijk blijkt op welke datum de btw over de door een reisbureau ontvangen vooruitbetalingen verschuldigd wordt, heeft zij de minister om een ruling verzocht.

15 In zijn ruling heeft de minister verduidelijkt dat de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de vooruitbetalingen worden gedaan. Voor de vaststelling van de marge van het reisbureau, die de maatstaf van heffing voor de btw vormt, kan Skarpa, aldus de minister, het geraamde bedrag van de kosten die zij verwacht te moeten dragen voor de betrokken dienst, aftrekken van haar brutomarge en vervolgens in voorkomend geval de nodige correcties toepassen, zodra zij in staat is het definitieve bedrag van deze werkelijk gedragen kosten te bepalen.

16 Aangezien Skarpa van mening was dat de btw over haar diensten pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop haar definitieve winstmarge kan worden bepaald, heeft zij deze ruling aangevochten bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (bestuursrechter in eerste aanleg Krakau, Polen).

17 Bij vonnis van 25 november 2014 heeft deze rechter deze ruling nietig verklaard op grond dat, aangezien in artikel 119, lid 2, van de btw-wet uitsluitend sprake is van de door de dienstverrichter werkelijk gedragen kosten, de btw pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de werkelijke marge definitief bekend is. Hij heeft vastgesteld dat een raming van de maatstaf van heffing niet aan de orde is wanneer het gaat om een vooruitbetaling op een door een reisbureau verrichte reisdienst. Voorts heeft deze rechter geoordeeld dat een correctie van belastingaangiften de uitzondering vormt en niet tot de regel mag worden verworpen.

18 De minister heeft dit vonnis aangevochten bij de verwijzende rechter, de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), en daarbij aangevoerd dat, behoudens de in de btw-wet genoemde gevallen, alle vooruitbetalingen vanaf de ontvangst aan de belasting zijn onderworpen. Hij erkent dat de kosten die een belastingplichtige werkelijk draagt tot aan ontvangst van de vooruitbetaling, in aanmerking kunnen worden genomen bij de berekening van de winstmarge. Evenwel mag de onmogelijkheid om de werkelijke marge te bepalen op het tijdstip waarop een vooruitbetaling op een door een reisbureau verrichte reisdienst wordt gedaan, niet ertoe leiden dat de btw pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop deze marge definitief kan worden bepaald.

19 De verwijzende rechter vraagt zich af of de in artikel 308 van de btw-richtlijn vervatte bijzondere regel voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor door een reisbureau verrichte diensten, invloed heeft op de vaststelling van het tijdstip waarop de btw over die diensten verschuldigd wordt. Aangezien de door het reisbureau werkelijk gedragen kosten pas bekend zijn nadat de reisdienst ten behoeve van een afnemer is verricht, is de verwijzende rechter van oordeel dat artikel 65 van deze richtlijn geen toepassing kan vinden in een in artikel 308 van deze richtlijn bedoeld geval. Deze rechter erkent echter dat de btw-richtlijn geen bepalingen in die zin bevat en dat een dergelijke oplossing alleen uit het algemene kader van deze richtlijn kan worden afgeleid.

20 Aangezien overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn de btw verschuldigd wordt op het tijdstip waarop het reisbureau de vooruitbetaling ontvangt, vraagt de verwijzende rechter voorts of deze belasting dient te worden berekend over het ontvangen bedrag dan wel of de bijzondere methode voor de bepaling van de maatstaf van heffing van artikel 308 van de btw-richtlijn moet worden toegepast. In dit verband wijst hij erop dat enerzijds heffing van de btw over het volledige bedrag van de vooruitbetaling voor het reisbureau tot een bijzonder hoge last kan leiden, ook al is dat tijdelijk, maar anderzijds het niet te verzoenen valt met de bijzondere regeling voor reisbureaus wanneer een reisbureau wordt toegestaan bij de bepaling van de maatstaf van heffing voor de betrokken dienst op het tijdstip waarop een afnemer een vooruitbetaling doet, rekening te houden met de nog niet betaalde prijs van een dienst.

21 Tegen deze achtergrond heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dienen de bepalingen van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat in het geval van vooruitbetalingen die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van [de btw-richtlijn] geldt, de belasting verschuldigd wordt op het in artikel 65 van [deze richtlijn] bepaalde tijdstip?

2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag: dient artikel 65 van [de btw-richtlijn] aldus te worden uitgelegd dat een vooruitbetaling die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van [de btw-richtlijn] geldt, voor belastingdoeleinden wordt verminderd met de in artikel 308 van [deze richtlijn] genoemde kosten die door de belastingplichtige werkelijk worden gedragen vóór ontvangst van de vooruitbetaling?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

22 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 65

en 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat, wanneer een reisbureau dat is onderworpen aan de bijzondere regeling van deze artikelen 306 tot en met 310, een vooruitbetaling ontvangt op reisdiensten die dit reisbureau aan een reiziger zal verstrekken, de btw overeenkomstig dat artikel 65 verschuldigd wordt bij ontvangst van deze vooruitbetaling.

23 Skarpa stelt dat een reisbureau voor de bepaling van de toepasselijke maatstaf van heffing overeenkomstig artikel 308 van deze richtlijn zijn werkelijke winstmarge moet berekenen, hetgeen evenwel niet mogelijk is zonder dat bekend is welke werkelijke kosten dit bureau in een eerder stadium zal moeten dragen voor de verwerving van goederen en diensten van andere belastingplichtigen. Dus wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop alle door het reisbureau werkelijk gedragen kosten bekend zijn en de gerealiseerde marge definitief is. In een dergelijk geval kan artikel 65 van deze richtlijn bijgevolg geen toepassing vinden.

24 Opgemerkt zij 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 (zie in die zin arrest van 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 16).

25 Volgens artikel 306 van deze richtlijn passen de lidstaten deze regeling toe op de handelingen van reisbureaus, voor zover zij niet als tussenpersoon, maar op eigen naam tegenover de reiziger handelen en voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

26 Voor de overeenkomstig dat artikel 306 verrichte handelingen van een reisbureau heeft de Uniewetgever in de artikelen 307 tot en met 310 van de btw-richtlijn voorzien in specifieke bepalingen betreffende de plaats van heffing, de berekening van de maatstaf van heffing en de aftrekbaarheid van de btw.

27 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat deze bijzondere regeling, als uitzondering op de normale regeling van de btw-richtlijn, enkel mag worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (zie in die zin arrest van 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 Volgens de rechtspraak van het Hof bestaat de voornaamste doelstelling van deze bijzondere regeling erin, de problemen te vermijden die de algemene bepalingen van de btw-richtlijn voor de ondernemers meebrengen in het geval van handelingen die de verrichting van diensten van derden omvatten, daar toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van hun prestaties en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden zou leiden en een belemmering zou vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid (zie in die zin arrest van 25 oktober 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Hieruit volgt dat de bijzondere btw-regeling voor reisbureaus als zodanig geen losstaande en exhaustieve fiscale regeling vormt, maar enkel van een aantal regels van de algemene btw-regeling afwijkende bepalingen bevat, zodat de overige regels van deze algemene regeling van toepassing zijn op de aan de btw onderworpen handelingen van reisbureaus.

30 Bijgevolg kunnen alle bepalingen van de algemene btw-regeling toepassing vinden op de handelingen die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen, behalve de bepalingen betreffende de plaats van heffing, de berekening van de maatstaf van heffing voor de btw en de aftrekbaarheid van de btw.

31 Derhalve blijven de regels betreffende het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw voor goederenleveringen en diensten, die zijn vastgelegd in met name de artikelen 63 en 65 van de btw-richtlijn, van toepassing op de handelingen die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen.

32 Overeenkomstig artikel 63 van deze richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

33 Artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalt evenwel dat, indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag. Dit artikel vormt een afwijking van de regel van artikel 63 van deze richtlijn en moet als zodanig strikt worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Bijgevolg kan de belasting in dergelijke omstandigheden slechts verschuldigd worden wanneer alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds bekend zijn en dus in het bijzonder de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven (arrest van 13 maart 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In casu merkt de verwijzende rechter op dat bij ontvangst van een vooruitbetaling door een reisbureau als Skarpa deze vooruitbetaling kan worden verbonden met een door dit bureau verrichte dienst, bijvoorbeeld een reis op een bepaalde datum in een bepaald land. Dus blijkt, onder voorbehoud van verificatie door deze rechter, dat een dergelijke vooruitbetaling ziet op een nauwkeurig omschreven dienst, zodat de btw overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn verschuldigd wordt op het tijdstip waarop deze vooruitbetaling wordt ontvangen.

36 Derhalve dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 65 en 306 tot en met 310 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat, wanneer een reisbureau dat is onderworpen aan de bijzondere regeling van deze artikelen 306 tot en met 310, een vooruitbetaling ontvangt op reisdiensten die dit reisbureau aan een reiziger zal verstrekken, de btw overeenkomstig dat artikel 65 verschuldigd wordt bij ontvangst van deze vooruitbetaling, mits op dat tijdstip de te verrichten reisdiensten nauwkeurig zijn omschreven.

Tweede vraag

37 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter verduidelijking over de wijze waarop een door een reisbureau ontvangen vooruitbetaling dient te worden belast.

38 Ingevolge artikel 308 van de btw-richtlijn wordt voor de door het reisbureau verrichte ene dienst als maatstaf van heffing 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 door dit reisbureau werkelijk gedragen kosten van de goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

39 Zoals in de punten 26 en 28 van dit arrest is gememoreerd, bepaalt deze regel de maatstaf van heffing voor de btw wanneer een reisbureau goederen of diensten van andere belastingplichtigen betreft, en behoort hij tot de specifieke bepalingen waarin de Uniewetgever heeft voorzien om rekening te houden met de bijzondere kenmerken van de activiteit van reisbureaus en om praktische moeilijkheden te voorkomen die de uitoefening van hun activiteit

kunnen belemmeren.

40 Bijgevolg kunnen de bepalingen van de btw-richtlijn niet aldus worden uitgelegd dat het de facto onmogelijk wordt een juiste berekening van de in artikel 308 specifiek voorziene maatstaf van heffing te maken, waarbij wordt verondersteld dat het reisbureau van de door de reiziger betaalde totale prijs, exclusief btw, alle kosten kan aftrekken die het werkelijk heeft gedragen voor de goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

41 Ingeval de door de afnemer gedane vooruitbetaling overeenkomt met de totale prijs of een aanzienlijk deel van de totale prijs van de reisdienst en het reisbureau op het tijdstip waarop deze vooruitbetaling wordt gedaan nog geen werkelijke kosten heeft gedragen of slechts een beperkt deel van de individuele totale kosten van deze dienst, kan, wanneer enkel rekening wordt gehouden met de kosten die het bureau werkelijk heeft gedragen op het tijdstip waarop de vooruitbetaling is gedaan, dit in bepaalde gevallen evenwel ertoe leiden dat dit bureau wordt belet om deze kosten geheel of gedeeltelijk in mindering te brengen op de totale prijs, exclusief btw, van deze dienst en dat dus de in artikel 308 van de btw-richtlijn bepaalde wijze van berekening van de maatstaf van heffing onjuist wordt toegepast.

42 Bovendien is het mogelijk dat een reisbureau niet in staat is de werkelijke kosten van een bepaalde reisdienst voor een reiziger te berekenen op het tijdstip waarop hij daarvoor een vooruitbetaling doet.

43 Bijgevolg kan de winstmarge van een reisbureau in situaties als die bedoeld in de vorige twee punten, worden bepaald op basis van een raming van de werkelijke totale kosten die het bureau uiteindelijk zal moeten dragen. Bij die raming moet een reisbureau in voorkomend geval rekening houden met de kosten die het al heeft gedragen bij ontvangst van de vooruitbetaling.

44 Na aftrek van de geraamde werkelijke totale kosten van de totale prijs van de reis verkrijgt het reisbureau zijn voorzienbare winstmarge. De maatstaf van heffing voor de btw die bij ontvangst van de vooruitbetaling moet worden voldaan, is gelijk aan het product van het bedrag van deze vooruitbetaling en het percentage dat de aldus berekende voorzienbare winstmarge uitmaakt van de totale prijs van de reis.

45 Zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan van een normaal zorgvuldig reisbureau redelijkerwijze worden verwacht dat het een vrij gedetailleerde raming van de individuele totale kosten van een reis maakt teneinde de totale prijs van die reis te bepalen.

46 De aldus geraamde voorziene kosten moeten verband houden met de concrete reisdienst waarvoor het reisbureau een vooruitbetaling ontvangt, aangezien de winstmarge en de maatstaf van heffing telkens moeten worden bepaald op basis van de ene dienst die het reisbureau verricht, dat wil zeggen op individuele en niet op algemene basis, naargelang de categorieën diensten of een geheel van diensten die in een bepaalde periode zijn verricht (zie in die zin arrest van 8 februari 2018, Commissie/Duitsland, C-380/16, niet gepubliceerd, EU:C:2018:76, punten 89, 91 en 92).

47 Deze oplossing doet niet af aan het feit dat zodra de individuele definitieve werkelijke kosten van de reis bekend zijn, het reisbureau ermee rekening moet houden voor de vaststelling van de btw overeenkomstig artikel 308 van de btw-richtlijn, in voorkomend geval door de bij ontvangst van de vooruitbetaling gedane btw-aangiften te corrigeren.

48 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 308

van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de marge van een reisbureau en dus de maatstaf van heffing bestaat in het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de door het reisbureau in een eerder stadium werkelijk gedragen kosten van de goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Wanneer het bedrag van de vooruitbetaling overeenkomt met de totale prijs of een aanzienlijk deel van de totale prijs van de reisdienst en het reisbureau nog geen werkelijke kosten heeft gedragen of slechts een beperkt deel van de individuele totale kosten van deze dienst, of wanneer de door het bureau gedragen individuele werkelijke kosten van de reis niet kunnen worden bepaald op het tijdstip waarop de vooruitbetaling wordt gedaan, kan de winstmarge worden bepaald op basis van een raming van de door het bureau uiteindelijk te dragen werkelijke totale kosten. Bij die raming moet een reisbureau in voorkomend geval rekening houden met de kosten die het al heeft gedragen bij ontvangst van de vooruitbetaling. Voor de berekening van de marge worden de geraamde werkelijke totale kosten afgetrokken van de totale prijs van de reis en de maatstaf van heffing voor de btw die bij ontvangst van de vooruitbetaling moet worden voldaan, is gelijk aan het product van het bedrag van deze vooruitbetaling en het percentage dat de aldus berekende voorzienbare winstmarge uitmaakt van de totale prijs van de reis.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding 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 (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) De artikelen 65 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45/EU van de Raad van 13 juli 2010, moeten aldus worden uitgelegd dat, wanneer een reisbureau dat is onderworpen aan de bijzondere regeling van deze artikelen 306 tot en met 310, een vooruitbetaling ontvangt op reisdiensten die dit reisbureau aan een reiziger zal verstrekken, de belasting over de toegevoegde waarde (btw) overeenkomstig dat artikel 65 verschuldigd wordt bij ontvangst van deze vooruitbetaling, mits op dat tijdstip de te verrichten reisdiensten nauwkeurig zijn omschreven.
- 2) Artikel 308 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2010/45, moet aldus worden uitgelegd dat de marge van een reisbureau en dus de maatstaf van heffing bestaat in het verschil tussen het totale bedrag, de belasting over de toegevoegde waarde (btw) niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de door het reisbureau in een eerder stadium werkelijk gedragen kosten van de goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen. Wanneer het bedrag van de vooruitbetaling overeenkomt met de totale prijs of een aanzienlijk deel van de totale prijs van de reisdienst en het reisbureau nog geen werkelijke kosten heeft gedragen of slechts een beperkt deel van de individuele totale kosten van deze dienst, of wanneer de door het bureau gedragen individuele werkelijke kosten van de reis niet kunnen worden bepaald op het tijdstip waarop de vooruitbetaling wordt gedaan, kan de winstmarge worden bepaald op basis van een raming van de door het bureau uiteindelijk te dragen werkelijke totale kosten. Bij die raming moet een reisbureau in voorkomend geval rekening houden met de kosten die het al heeft gedragen bij ontvangst van de vooruitbetaling. Voor de berekening van de marge worden de geraamde werkelijke totale kosten afgetrokken van de totale prijs van de reis en de maatstaf van heffing voor de btw die bij ontvangst van de vooruitbetaling moet worden voldaan, is gelijk aan het product

**van het bedrag van deze vooruitbetaling en het percentage dat de aldus berekende
voorzienbare winstmarge uitmaakt van de totale prijs van de reis.**

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.