

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 6 juni 2013 (1)

Zaak C-189/11

Europese Commissie

tegen

Koninkrijk Spanje

Zaak C-193/11

Europese Commissie

tegen

Republiek Polen

Zaak C-236/11

Europese Commissie

tegen

Italiaanse Republiek

Zaak C-269/11

Europese Commissie

tegen

Tsjechische Republiek

Zaak C-293/11

Europese Commissie

tegen

Helleense Republiek

Zaak C-296/11

Europese Commissie

tegen

Franse Republiek

Zaak C-309/11

Europese Commissie

tegen

Republiek Finland

Zaak C-450/11

Europese Commissie

tegen

Portugese Republiek

„Btw – Bijzondere regeling voor reisbureaus”

1. In deze reeks niet-nakomingszaken betwist de Commissie de door acht lidstaten aan richtlijn 2006/112(2) gegeven uitlegging, volgens welke de in de artikelen 306 tot en met 310 van die richtlijn (bijlage I bij deze conclusie) opgenomen bijzondere winstmargeregeling voor reisbureaus (hierna: „winstmargeregeling”) van toepassing is, ongeacht of de klant al dan niet de reiziger is. Op basis van de in sommige taalversies van deze bepalingen gebruikte terminologie, wordt dit wel de „klantbenadering” genoemd. De Commissie betoogt dat volgens de bestaande wetgeving (en conform de praktijk in de overige lidstaten) de winstmargeregeling alleen van toepassing is wanneer de klant ook de reiziger is. Deze uitlegging wordt op basis van de in de andere taalversies gebruikte terminologie als de „reizigersbenadering” aangeduid. In wezen is dit in al deze zaken de voornaamste problematiek, en in zeven ervan ook de enige. In de onderhavige conclusie zal ik mij uitsluitend tot deze kwestie beperken.

2. Alleen in het geval van Spanje heeft de Commissie ook nog bezwaar tegen drie andere aspecten van de nationale regels inzake de winstmargeregeling, en wel de uitsluiting van de winstmargeregeling voor situaties waarin reisbureaus als detaillist pakketreizen verkopen die zijn georganiseerd door reisbureaus-grossiers, de vermelding van het in de prijs begrepen btw-bedrag en de bepaling van de maatstaf van heffing voor een belastingtijdvak. Ik zal deze punten in een afzonderlijke, eveneens vandaag te nemen conclusie bespreken.

Richtlijn betreffende pakketreizen

3. De definities in artikel 2 van de richtlijn betreffende pakketreizen(3) zijn hier niet direct relevant, maar kunnen niettemin nuttige aanwijzingen bieden voor een goed begrip van de winstmargeregeling. In de richtlijn betreffende pakketreizen wordt verstaan onder:

„1. „pakket’: de van tevoren georganiseerde combinatie van niet minder dan twee van de volgende diensten, welke voor een gezamenlijke prijs wordt verkocht of ten verkoop aangeboden en een periode van meer dan 24 uur beslaat of een overnachting behelst:

- a) vervoer;
- b) logies;
- c) andere, niet met vervoer of logies verband houdende toeristische diensten die een significant deel van het pakket uitmaken.

[...];

2. „organisator’: de persoon die [...] pakketten samenstelt en deze rechtstreeks of via een doorverkoper verkoopt of ten verkoop aanbiedt;

3. „doorverkoper’: de persoon die het door de organisator samengestelde pakket verkoopt of ten verkoop aanbiedt;

4. „consument’: de persoon die het pakket koopt of zich daartoe verbindt [...], of elke persoon namens wie de hoofdcontractant zich ertoe verbindt het pakket te kopen [...], of elke persoon aan wie de hoofdcontractant of een van de andere begunstigten het pakket overdraagt [...];

5. „overeenkomst’: de regeling die de consument bindt aan de organisator en/of de doorverkoper.”

Winstmargeregeling

4. De winstmargeregeling vindt haar oorsprong in artikel 26 van de Zesde btw-richtlijn (bijlage II bij deze conclusie).(4) In wezen is ze eenvoudig. Voor zover een reisbureau op eigen naam optreedt en voor de totstandbrenging van reizen gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen, worden alle handelingen beschouwd als één enkele dienst die wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau is gevestigd. Als maatstaf van heffing wordt beschouwd de winstmarge van het reisbureau: het verschil tussen de kosten, inclusief btw, van het reisbureau voor de goederenleveringen en diensten die het in het door hem verkochte pakket opneemt, en de prijs exclusief btw die het voor dat pakket berekent.

5. De winstmargeregeling kwam in de aanvankelijke en herziene richtlijnvoorstellen van de Commissie niet voor, zodat er geen geschreven ontstaansgeschiedenis is waaruit rechtstreeks aanknopingspunten met betrekking tot het doel ervan kunnen worden gedestilleerd. In de onderhavige gedingen staat echter wel vast dat zij een tweeledig doel dient: de zaken vereenvoudigen voor reisbureaus, die anders in andere lidstaten om teruggaaf of aftrek van voorbelasting zouden moeten verzoeken, en ervoor zorgen dat elke dienst wordt belast op de plaats waar deze wordt verricht.

6. Zonder een regeling als de winstmargeregeling zou een reisbureau of touroperator die een vakantie- of reispakket binnen de Europese Unie samenstelt, btw verschuldigd zijn over de totaalprijs van het pakket in zijn eigen lidstaat. Hij zou om teruggaaf moeten verzoeken van de veelal in andere lidstaten aan hem berekende btw voor in die lidstaten te verrichten prestaties als vervoer, logies, maaltijden, rondleidingen, cruises of georganiseerde vrijetijdsactiviteiten. Niet alleen zou dat administratief zeer complex zijn, ook zouden dergelijke diensten daardoor niet worden belast in de lidstaat waar zij daadwerkelijk worden verricht en afgenomen, maar in de lidstaat waar het pakket wordt gekocht. Aldus zou een aanzienlijk deel van de btw-inkomsten van

de lidstaten die de toeristenbestemmingen aanbieden, terechtkomen bij de lidstaten die de toeristen leveren.

7. Voor het overige is de winstmargeregeling, wat het btw-stelsel aangaat, in beginsel neutraal. Over de keten van prestaties in zijn geheel genomen is niet meer of minder verschuldigd dan anders het geval zou zijn, en in beginsel blijft er in een tussenfase geen restbedrag achter dat niet kan worden teruggevorderd en dat ten laste van een van de betrokken marktdeelnemers zou komen. Een vergelijkend voorbeeld kan dit verduidelijken:

8. Indien de kosten van door het reisbureau ingekochte en in het pakket opgenomen diensten (bijvoorbeeld vervoer, hotel en restaurant) exclusief btw 100 bedragen, de netto winstmarge van het reisbureau op die diensten 20 en het btw-tarief 20 % is (in alle betrokken lidstaten, ingeval er sprake is van meer dan één lidstaat):

- dan koopt het reisbureau volgens de normale regeling tegen 100, plus 20 % btw, resulterend in een prijs inclusief btw van 120; het reisbureau zet zijn marge van 20 op de prijs zonder btw en verkoopt tegen 120, plus btw ad 24, dat wil zeggen voor een prijs van 144 inclusief btw; het reisbureau trekt voorbelasting af ter hoogte van 20 en draagt aan de belastingdienst het verschil af tussen de geheven en de betaalde btw, te weten 4;
- dan koopt het reisbureau volgens de winstmargeregeling tegen 100, plus 20 % btw, resulterend in een prijs inclusief btw van 120; het reisbureau zet zijn marge van 20 op de prijs met btw en verkoopt tegen 140, plus btw ter hoogte van 4, dat wil zeggen voor een prijs van 144 inclusief btw; het reisbureau trekt geen voorbelasting af en draagt aan de belastingdienst alleen de over zijn marge van 20 geheven btw af, te weten 4.

In beide gevallen bedraagt de verkoopprijs 144 inclusief btw en ontvangen de belastingautoriteiten een btw van 24, die geheel ten laste van de afnemer van het pakket komt.

9. Wanneer de betrokken diensten in een of meer andere lidstaten worden verricht dan de lidstaat waarin het pakket wordt verkocht, kan het reisbureau in het kader van de normale regeling de voorbelasting van 20 niet gewoon in mindering brengen op de door hem gefactureerde btw van 24. Tenzij het reisbureau in die andere lidstaten als btw-plichtige is geregistreerd, moet het de veel ingewikkeldere procedure van een verzoek om teruggaaf aldaar doorlopen⁽⁵⁾, waarmee – anders dan bij de regeling van onmiddellijke aftrek wanneer de handelingen zich tot één enkele lidstaat beperken – een niet onaanzienlijke tijd kan zijn gemoeid. Bovendien ontvangen de betrokken lidstaten geen btw over de op hun grondgebied verrichte diensten. Bij de winstmargeregeling doet zich echter geen van beide problemen voor.

10. Deze principes zijn tussen partijen niet in geschil. Het verschil in uitlegging spitst zich toe op de vraag of voor de toepassing van de winstmargeregeling de persoon die het pakket afneemt de reiziger moet zijn (de persoon die daadwerkelijk gebruikmaakt van de diensten of andere leveringen⁽⁶⁾), of dat die persoon ook een ander reisbureau kan zijn. Die vraag doet zich met name voor omdat het steeds vaker voorkomt dat reisbureaus of touroperators („organisatoren” in de terminologie van de richtlijn betreffende pakketreizen) vakantiereizen of pakketreizen samenstellen, die zij aan een ander reisbureau of operator verkopen (een „doorverkoper” in de terminologie van die richtlijn) voordat de uiteindelijke verkoop tot stand komt. Er zou evenwel minder ruimte voor afwijkende visies zijn, indien de formulering van de Unieregeling meer uniform zou zijn.

11. In de zes talen waarin de Zesde richtlijn oorspronkelijk is opgesteld (Deens, Duits, Engels, Frans, Italiaans en Nederlands) is in artikel 26 steeds het woord „reiziger” of het equivalent daarvan gebruikt, met uitzondering van de Engelse taalversie, waarin éénmaal, in artikel 26, lid 1,

bij de afbakening van de werkingssfeer van de regeling, het woord „customer” (klant) is gebruikt: „where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities” (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).(7)

12. Bij de opeenvolgende uitbreidingen van de Unie heeft zich die anomalie ook naar verschillende andere taalversies verspreid en zich in sommige gevallen zelfs uitgebreid tot passages waar in het Engels „reiziger” is gebruikt.

13. In de Zesde richtlijn volgden de Estse, de Letse, de Litouwse, de Maltese, de Poolse, de Portugese, de Slovaakse, de Sloveense en de Zweedse versie het Engelse voorbeeld, en beperkte het gebruik van „klant” zich tot één enkele maal, terwijl de Finse, de Griekse, de Hongaarse en de Spaanse versie in navolging van de oorspronkelijke taalversies overal „reiziger” gebruikten. In de Tsjechische versie werd overal „klant” gebruikt, ook waar in het Engels „reiziger” stond.

14. In richtlijn 2006/112 is het beeld iets anders gewijzigd. Op de Engelse taalversie na, bezigen de vijf oorspronkelijke (1977) talen (Deens, Duits, Frans, Italiaans en Nederlands), alsook het Ests, het Grieks, het Hongaars, het Lets, het Litouws, het Sloveens, het Spaans en het Tsjechisch steeds „reiziger”. Het Bulgaars, het Maltees, het Pools en het Zweeds volgen het Engels, en het Portugees, het Roemeens en het Slovaaks spreken consequent van „klant”. Het Fins gebruikt „klant” op drie plaatsen en „reiziger” op twee.(8)

15. In 2002 heeft de Commissie wijzigingen in artikel 26 van de Zesde richtlijn voorgesteld(9), waaronder vervanging van het woord „reiziger” door „klant” in de gehele richtlijn.(10)

16. In de toelichting(11) gaf Commissie de volgende redenen voor de voorgestelde wijzigingen:

„[...] is een van de grote problemen dat zowel door de lidstaten als de reisbureaus aan de orde werd gesteld, het feit dat de regeling in de strikte zin uitsluitend kon worden toegepast wanneer de reisdienst werd verkocht aan een reiziger. Deze regel was toegesneden op de situatie van de reismarkt in 1977, toen pakketreizen doorgaans door het reisbureau rechtstreeks aan de reiziger werden verkocht. De situatie ziet er nu echter heel anders uit: er zijn meer spelers actief op de markt en wat de levering van pakketreizen betreft, is er een grotere versnippering dan in 1977. Als gevolg daarvan worden steeds meer reisdiensten geleverd aan hetzij andere reisbureaus, hetzij andere belastingplichtigen die reisdiensten gebruiken als een incentive voor hun personeel of in het kader van hun bedrijfsuitoefening, bijvoorbeeld seminars.

In de huidige situatie, waarbij de bijzondere regeling niet geldt wanneer de reisdienst wordt verkocht aan andere personen dan de reiziger, is niet langer gegarandeerd dat de btw-inkomsten ten deel vallen aan de lidstaat waar de consumptie effectief plaatsvindt. Wanneer een reisbureau een pakketreis aan een ander reisbureau verkoopt, moeten de algemene belastingregels worden toegepast. Dit betekent dat het eerste reisbureau de voorbelasting die het op ontvangen leveringen en diensten heeft betaald, in aftrek moet kunnen brengen en btw moet kunnen aanrekenen in de lidstaat waar het is gevestigd, over de totale waarde van de daaropvolgende levering van de pakketreis aan het tweede reisbureau. In dat geval vallen de btw-inkomsten van de oorspronkelijke prestaties (bijvoorbeeld hotelaccommodatie) niet langer ten deel aan de lidstaten waar de verschillende diensten worden geconsumeerd, maar worden zij afgeleid naar de lidstaat waar het reisbureau is gevestigd.

Om dit te vermijden geven verschillende lidstaten die een omvangrijke toeristische sector hebben, een andere uitlegging aan dit artikel en breiden zij de toepassing van de bijzondere regeling uit tot

leveringen van reisdiensten door reisbureaus aan andere klanten dan reizigers. Op deze wijze wordt beter tegemoet gekomen aan de oorspronkelijke doelstellingen van deze regeling, namelijk vereenvoudiging en belastingheffing in de lidstaat van verbruik.

Dit leidt evenwel ook tot een niet-uniforme toepassing van de bijzondere regeling binnen de Gemeenschap, wat niet verenigbaar is met het goede functioneren van de interne markt en concurrentieverstorend werkt tussen marktdeelnemers die in verschillende lidstaten zijn gevestigd. Deze situatie is onaanvaardbaar en de Commissie stelt daarom voor in de eerste zin van artikel 26, lid 2, de woorden ‚aan de reiziger’ te schrappen.

Met deze wijziging wordt de werkingssfeer van de bijzondere regeling aanzienlijk uitgebreid. In haar gewijzigde vorm moet de bijzondere regeling worden toegepast op alle prestaties die door reisbureaus worden verricht onder de in artikel 26, lid 1, genoemde voorwaarden, ongeacht de aard van de klant (particulier, belastingplichtige, zakelijke klant, ander reisbureau enz.).”

17. Het voorstel is nog niet goedgekeurd. Het ligt nog steeds bij de Raad, die kennelijk intern geen overeenstemming heeft kunnen bereiken.

Procesverloop

18. Dit zijn in wezen de omstandigheden waarin de Commissie in 2006 de toepassing van de winstmargeregeling in de Europese Unie onderzocht en tot het oordeel kwam dat dertien lidstaten haar niet juist hadden omgezet (door uit te gaan van het klantcriterium in plaats van het reizigercriterium). Sommige van die lidstaten⁽¹²⁾ wijzigden vervolgens hun wetgeving, andere deden dat niet. Hoewel de Commissie nog steeds de door haar voorgestelde wijzigingen doorgevoerd wilde zien, was zij van mening dat uniformiteit van essentieel belang was voor de interne markt en dat het oneerlijke concurrentievoordeel dat bepaalde reisbureaus genoten moest worden weggenomen.⁽¹³⁾

19. Overeenkomstig de procedure van artikel 226 EG (thans artikel 258 VWEU) zond de Commissie op 23 maart 2007 aanmaningsbrieven aan de acht lidstaten waar het hier om gaat. Naar aanleiding van de antwoorden zond zij een met redenen omkleed advies aan zeven van hen op 29 februari 2008, en aan Spanje op 9 oktober 2009. Omdat de lidstaten daaraan geen uitvoering hebben gegeven, heeft de Commissie in de periode tussen 20 april en 1 september 2011 de onderhavige procedures ingeleid. Zij verzoekt het Hof vast te stellen dat de lidstaten, door reisbureaus toe te staan de winstmargeregeling toe te passen in gevallen waarin reisdiensten aan een andere persoon dan een reiziger worden verkocht, de verplichtingen niet zijn nagekomen die op hen rusten krachtens de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112.

20. Met uitzondering van zaak C-293/11, Commissie/Griekenland, waarin de Commissie heeft afgezien van repliek, heeft in alle gevallen een volledige uitwisseling van memories plaatsgevonden. Een aantal lidstaten heeft in zaken van andere lidstaten een memorie in interventie ingediend. Op 6 maart 2013 is een gezamenlijke terechtzitting gehouden, waar de Commissie en alle betrokken lidstaten mondeling hun standpunt hebben toegelicht.

21. In geen van de zaken is in geschil dat de betrokken nationale regeling van het klantcriterium uitgaat. Die regelingen behoeven hier daarom geen bespreking. De vraag waar het om gaat (de enige vraag in zeven zaken en de eerste vraag in zaak C-189/11, Commissie/Spanje) is simpelweg of die benadering juist is of dat, zoals de Commissie stelt, een juiste uitlegging van de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 verlangt dat alle lidstaten het reizigercriterium toepassen.

Korte uiteenzetting van de voornaamste argumenten

22. De Commissie en de verwerende lidstaten zijn het erover eens dat: i) de winstmargeregeling een vereenvoudiging van de procedures en een billijke inning van de btw-ontvangsten tot doel heeft, zonder overigens van het btw-stelsel af te wijken; ii) het inmiddels weliswaar gebruikelijk is dat pakket- of vakantiereizen door een reisbureau of touroperator worden samengesteld en aan een ander worden verkocht voorafgaand aan de uiteindelijke verkoop aan de reiziger of vakantieganger, maar dat dit niet het geval was op het moment dat de Zesde richtlijn in 1977 werd vastgesteld; iii) een uniforme uitlegging nodig is ter verzekering van een geharmoniseerde toepassing van de btw-voorschriften in alle lidstaten, die geen onderscheid maakt tussen reisbureaus; iv) een uitlegging ten gunste van het klantcriterium het meest geschikt is om de doelstellingen van de winstmargeregeling te verwezenlijken, en v) dat criterium in feite in de verwerende lidstaten wordt gehanteerd. Nu geen van deze punten controversieel is, lijkt het mij niet zinvol de argumenten die hiermee verband houden in detail te bespreken. Omdat ik mij bovendien in al deze punten kan vinden, zal ik daaraan verder geen aandacht besteden. Ik merk alleen nog op dat ik over de punten i) en iv) het belangrijkste al in mijn beschrijving van de winstmargeregeling heb gezegd⁽¹⁴⁾, dat de punten ii) en v) vaststaande feiten zijn en dat punt iii) niet ter discussie staat.

23. Hoewel partijen het eens zijn over de noodzaak van één enkele, geharmoniseerde uitlegging in de hele Unie, meent de Commissie dat de aan het klantcriterium inherente ruimere uitlegging zonder wetswijziging niet mogelijk is (de lege ferenda-opvatting), terwijl de verwerende lidstaten van mening zijn dat aan de huidige bepalingen die ruimere uitlegging kan – en ook moet – worden gegeven (de lege lata-benadering).

24. Het argument van de Commissie is in essentie van linguïstische aard. Op slechts één van vijf plaatsen gebruikte slechts één van de zes oorspronkelijke taalversies van artikel 26 van de Zesde richtlijn de term „klant”; op alle andere plaatsen en in alle andere taalversies – met name die waarin de uiteindelijke tekst is behandeld en goedgekeurd – werd overal de term „reiziger” gebruikt. Het was dus duidelijk de bedoeling van de wetgever dat de winstmargeregeling zich zou beperken tot de gevallen waarin het reisbureau rechtstreeks aan de reiziger verkocht.⁽¹⁵⁾

25. Daarbij komt volgens de Commissie dat twee in de bepaling gebruikte uitdrukkingen anders geen betekenis zouden hebben. Indien het om „klant” zou gaan, zouden de woorden „op eigen naam” in artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn (artikel 306, lid 1, van richtlijn 2006/112) redundant zijn, daar reisbureaus altijd op eigen naam optreden tegenover hun klanten (degenen die rechtstreeks bij hen kopen), maar niet altijd tegenover reizigers (die wellicht niet dezelfde personen zijn). In artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn (de artikelen 307 en 308 van richtlijn 2006/112) zouden de uitdrukkingen „dienst [...] aan de reiziger” en „dat de reiziger [...] moet betalen” onlogisch zijn, indien de afnemer van de dienst een ander reisbureau zou zijn: wanneer een door een reisbureau samengesteld pakket aan een ander reisbureau wordt verkocht voordat het aan de reiziger wordt verkocht, hoe kan dan de marge van het eerste reisbureau (de berekeningsgrondslag voor de btw) worden berekend indien het pakket moet worden „beschouwd als één enkele dienst van [dat] reisbureau aan de reiziger”, terwijl het tweede reisbureau zijn eigen marge toepast?

26. De Commissie benadrukt voorts dat volgens vaste rechtspraak bepalingen die een afwijking vormen op een beginsel, strikt moeten worden uitgelegd.⁽¹⁶⁾ De winstmargeregeling is een afwijking van het beginsel van belastingheffing in elke fase van de transactieketen en aftrek van voorbelasting in elke fase tot aan de detailhandelsfase.⁽¹⁷⁾

27. Hoewel de Commissie erkent dat het klantcriterium zich beter leent om de doelstellingen

van de winstmargeregeling te verwezenlijken, benadrukt zij dat de lidstaten verplicht zijn de btw-wetgeving van de Unie toe te passen, zelfs wanneer zij deze voor verbetering vatbaar achten.(18)

28. De Commissie preciseert daarbij wel dat in haar optiek (die meer op de doelstelling dan op de formulering van de regeling lijkt te steunen) de winstmargeregeling van toepassing moet zijn wanneer een onderneming, die (als rechtspersoon) zelf geen „reiziger” kan zijn, een pakketreis koopt die bestemd is voor gebruik door haar personeel. Van belang is eenvoudig dat het pakket niet wordt doorverkocht aan de daadwerkelijke reiziger.

29. De verwerende lidstaten(19) leggen daarentegen de nadruk op de noodzaak om de door de winstmargeregeling nagestreefde doelstellingen te bereiken.

30. Ten aanzien van het voornaamste linguïstische punt van de Commissie wijzen zij erop dat de in één van de taalversies van een Unierechtelijke bepaling gebruikte formulering niet de enige grondslag voor de uitlegging van die bepaling kan zijn, en dat daaraan in zoverre evenmin voorrang kan worden toegekend boven de andere taalversies. Wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt.(20) Het Hof heeft een dergelijke teleologische benadering gevolgd voor het oordeel dat de winstmargeregeling van toepassing is op een hotelhouder die zijn gasten een pakket aanbiedt met onder meer logies, vervoer heen en terug en een busexcursie, waarbij de vervoersdiensten van derden worden betrokken, zelfs indien hij formeel niet de hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator bezit.(21) Deze benadering moet ook hier worden toegepast om ervoor te zorgen dat de doelstellingen van de regeling op de juiste wijze gestalte krijgen.

31. De ongerijmdheden die de Commissie in het gebruik van bepaalde uitdrukkingen ziet, zijn volgens de lidstaten niet doorslaggevend. De Engelse versie van de bepalingen (waarvan alle andere „klant”-versies zijn afgeleid) spreekt niet van reisbureaus die op eigen naam tegenover *hun klanten* optreden, maar die op eigen naam tegenover *klanten* optreden (niet per se een eigen klant). Er is dus geen sprake van een duidelijke redundantie in de formulering, die overigens in de door de Commissie voorgestelde wijziging is gehandhaafd. Omdat echter uitdrukkelijk is bepaald dat de winstmargeregeling niet geldt voor reisbureaus die uitsluitend als tussenpersoon optreden, kan de uitdrukking „op eigen naam” in iedere mogelijke uitlegging redundant zijn. Bovendien heeft het Hof vastgesteld dat de woorden „dat de reiziger moet betalen” niet letterlijk moeten worden uitgelegd, maar betalingen door derden kunnen omvatten.(22)

32. De verwerende lidstaten wijzen voorts op de vaste rechtspraak van het Hof dat de eis dat afwijkingen van de beginselen van het btw-stelsel strikt moeten worden uitgelegd, niet betekent dat de gebruikte bewoordingen aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren, en dat de uitlegging steeds in overeenstemming moet zijn met de nagestreefde doelstellingen en dient te stroken met het beginsel van fiscale neutraliteit.(23)

33. De verwijzing van de Commissie naar zaak C-304/05 Commissie/Spanje(24) is volgens de lidstaten niet relevant. In die zaak ging het om een bepaling van de Zesde richtlijn waarvan de uitlegging duidelijk uit de bewoordingen bleek. In casu is overduidelijk dat de bewoordingen tot verschillende interpretaties kunnen leiden en ook hebben geleid.

Beoordeling

34. De positie van het Hof in deze procedures is weinig benijdenswaardig. Er valt geen consequent patroon te ontdekken in de wijze waarop de bestaande taalversies van de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 de (niet gedefinieerde) termen „klant” en „reiziger” gebruiken. Het door de Commissie gedane voorstel om dit te verhelpen (zelf ook geen voorbeeld

van taalkundige consistentie) heeft binnen de Raad, waaraan het meer dan tien jaar geleden is voorgelegd, niet tot overeenstemming geleid. Er is sprake van een impasse, of in ieder geval van onvoldoende gemeenschappelijke bereidheid om tot een uniforme aanpak te komen. Er zijn twee onderling onverenigbare interpretaties, die beide met argumenten vallen te verdedigen. Acht lidstaten (voorheen waren dat er minstens dertien) leggen de bepalingen uit op de ene manier, terwijl de overige lidstaten – waarvan er niet één heeft willen interveniëren om het eigen standpunt kenbaar te maken – deze uitleggen op de andere manier, zonder dat deze beide benaderingen noodzakelijkerwijs verband houden met de vraag of in richtlijn 2006/112 in de betrokken talen het woord „reiziger” of „klant” wordt gebruikt.

35. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat een beroep op het Hof wordt gedaan om een probleem op het gebied van het btw-beleid (en -wetgeving) op te lossen, waartoe de lidstaten en de wetgever klaarblijkelijk niet in staat of bereid zijn.

36. Hoe het ook zij, het Hof moet een uitlegging van de huidige tekst aanreiken op basis waarvan kan worden vastgesteld of de beroepen van de Commissie (ten aanzien van de kwestie waarom het in deze conclusie gaat) al dan niet gegrond zijn.

37. In dit verband kan het aantal lidstaten dat de ene dan wel de andere benadering volgt mijns inziens voor de analyse van het Hof geen rechtens relevante factor zijn (ook al kan dat voor de wetgever een politieke overweging van enig belang zijn). Wat ook de uitkomst van die analyse is, een aanzienlijk aantal lidstaten zal zijn wetgeving moeten aanpassen. De eventuele praktische problemen die een uniforme toepassing van een van beide uitleggingen voor reisbureaus kan meebrengen (anders dan, uiteraard, die welke de winstmargeregeling nu juist beoogt te voorkomen) zijn evenmin overtuigend. Geen van beide benaderingen zal waarschijnlijk in de praktijk perfect uitwerken, maar als ten minste acht (voorheen minstens dertien) lidstaten de bepalingen gedurende een aanzienlijke periode op een bepaalde manier hebben kunnen toepassen, zullen eventuele problemen ten gevolge van die toepassing (op zichzelf beschouwd, en niet als onderdeel van een intern conflicterend geheel) niet van beslissende aard zijn.

38. Indien de bepalingen van de winstmargeregeling ondubbelzinnig waren, zou in beginsel de duidelijke betekenis daarvan moeten gelden, zelfs als dat tot een zekere aantasting van de verwezenlijking van de doelstellingen van de winstmargeregeling zou leiden. Zij laten evenwel ruimte voor interpretatie, en het Hof moet rekening houden met het doel en de algemene opzet van die regeling, en met zijn eerdere rechtspraak ter zake.⁽²⁵⁾

39. Om via een gedetailleerde analyse van het arbitraire gebruik van de termen „reiziger” en „klant” of hun equivalenten in de verschillende taalversies van de huidige artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 te proberen tot een antwoord te komen, lijkt mij niet nuttig. De Commissie benadrukt dat het woord „klant” slechts éénmaal voorkwam in één van de zes oorspronkelijke taalversies van artikel 26 van de Zesde richtlijn, en heeft toegelicht hoe die anomalie is ontstaan en zich vervolgens heeft verspreid. Zij is ervan overtuigd – en ik zie geen reden om daaraan te twijfelen – dat het de bedoeling van de Raad was om overal de term „reiziger” te gebruiken.

40. Uit de bedoeling om consequent de term „reiziger” te gebruiken, kan men evenwel niet zonder meer een daarmee samenvallende intentie opmaken om de toepassing van de winstmargeregeling te beperken tot situaties waarin het reisbureau rechtstreeks zaken doet met de fysieke persoon die de verstrekte diensten gaat gebruiken of ontvangen.

41. Op het eerste gezicht lijkt „reiziger” inderdaad moeilijk zo uit te leggen dat het „een ander reisbureau” omvat. Bezien in de context, daarbij rekening houdend met de doelstelling en de algemene opzet van de bepalingen, is evenwel een ruimere uitlegging mogelijk.
42. Enerzijds kan aan het woord „reiziger” niet een strikt letterlijke interpretatie worden gegeven in de context van de winstmargeregeling. Voor Robert Louis Stevenson mag dan het vol verwachting reizen beter zijn geweest dan de aankomst zelf(26), maar wellicht was hij minder verwachtingsvol geweest indien hij te maken had gehad met vertraagde vluchten, krappe stoelen in volle vliegtuigen en smakeloos voedsel op een plastic dienblaadje. Voor vele, zo niet de meeste vakantiegangers is het zwaartepunt verschoven: het gaat meer om de bestemming dan om de reis(27), en men kan een vakantie in een resort of andere accommodatie via een reisbureau boeken terwijl men zelf regelt hoe men daar geraakt. Om dit laatste ging het specifiek bij de „autovakanties” in de zaak Van Ginkel(28), die volgens het Hof onder de winstmargeregeling vielen. Bovendien is het natuurlijk mogelijk dat een persoon een pakketreis koopt waarvan een ander gebruikmaakt, en zou het vreemd zijn als de btw-behandeling van de aankoop zou afhangen van de vraag of de eigenlijke reiziger de klant dan wel een familielid of reisgezel is. Een bij een reisbureau geboekte vakantie hoeft ook geenszins een echte reis in te houden: misschien is het wel gemakkelijker (of in het geval van een speciale aanbieding goedkoper) om een all-inclusive verblijf in een spa resort in de eigen woonplaats niet rechtstreeks maar via een reisbureau te boeken.(29) In het kader van de winstmargeregeling is de „reiziger” dus niet noodzakelijkerwijs iemand die „reist”, en hoeft het pakket waarop het reisbureau de regeling moet toepassen niet de eigenlijke „totstandbrenging van de reizen” of daadwerkelijke „reis” te omvatten.
43. Anderzijds, zonder dat men specifieke conclusies behoeft te verbinden aan de verschillende manieren waarop „klant” of het equivalent ervan in verschillende de taalversies is gebruikt, lijkt het loutere feit dat de term zich in de wetgeving heeft kunnen nestelen en vermenigvuldigen, afbreuk te doen aan de opvatting dat de wetgever aan het gebruik van het woord „reiziger” ooit een beslissende betekenis heeft toegekend. Bovendien is het toenemende gebruik van de term „klant” in de wettelijke bepalingen gelijk opgegaan met de toename van de verkoop van pakketreizen tussen reisbureaus.
44. Dat de wetgever één enkele term heeft willen gebruiken ter aanduiding van de persoon die een reis, accommodatie of vergelijkbare dienst van een reisbureau afneemt – en „reiziger” was voor dat gebruik een geschikte term – betekent daarom volgens mij niet dat de betekenis ervan moet worden beperkt tot een bijzonder strikte categorie van dergelijke personen.
45. Overigens staat ook de Commissie zelf geen letterlijke uitlegging van „reiziger” voor: zij schaaft daaronder, bijvoorbeeld, een onderneming die diensten koopt voor gebruik door haar eigen werknemers, waarbij zij als enige voorwaarde stelt dat het pakket niet mag worden doorverkocht aan de eindgebruiker, wie dat ook mag zijn.
46. De bewoordingen van de bepalingen van de winstmargeregeling zijn derhalve niet ondubbelzinnig, ook niet ervan uitgaande dat het oorspronkelijk de bedoeling was dat overal de – zelf ook niet volledig eenduidige – term „reiziger” werd gebruikt.
47. Deze term kan daarom naar mijn mening aldus worden uitgelegd, dat hij ook betrekking heeft op andere klanten dan de fysieke personen die daadwerkelijk van de bij een reisbureau gekochte reis- of vakantiediensten gebruikmaken (of, zoals de Commissie stelt, anderen dan degenen die de diensten kopen ten behoeve van die personen), en ook op andere reisbureaus, die de diensten vervolgens doorverkopen. Gezien de onduidelijkheid in de taalversies is een dergelijke uitlegging geboden indien de doelstelling en de algemene opzet van de winstmargeregeling dat vereisen. Het Hof heeft reeds op grond van die eis het begrip „reisbureau”

aldus uitgelegd, dat het een hotelhouder omvat die een accommodatiepakket aanbiedt inclusief vervoer en excursies, en een ondernemer die taalreizen en buitenlandse studieverblijven organiseert.(30) Een verdere parallel kan worden getrokken met 's Hofs uitlegging van de uitdrukking „personen die aan sport doen”, waarmee volgens het Hof in het normale spraakgebruik enkel natuurlijke personen worden aangeduid. Volgens zijn uitlegging kan die uitdrukking de toepassing van artikel 13, A, lid 1, sub m, van de Zesde richtlijn (thans artikel 132, lid 1, sub m, van richtlijn 2006/112) ook rechtspersonen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid omvatten.(31)

48. Van essentieel belang is dat toepassing van de winstmargeregeling uitsluiten voor de verkoop van vakantie- of reispakketten door een reisbureau of reisorganisator aan een ander reisbureau dat deze doorverkoopt, rechtstreeks indruist tegen de twee doelstellingen die – zoals in deze procedures vaststaat – de regeling moet verwezenlijken.

49. Het Hof heeft als doel aanvaard dat een aanpassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting, nodig kan zijn om rekening te houden met de verscheidenheid van de diensten in een reis- of vakantiepakket en de plaatsen waar deze worden verricht, die voor reisbureaus en reisorganisatoren tot zodanige praktische moeilijkheden leiden dat dit een belemmering vormt voor de uitoefening van hun werkzaamheid.(32) Wanneer reisbureau A een pakket samenstelt dat bestaat uit, bijvoorbeeld, een busreis door verschillende lidstaten, logies, restaurantmaaltijden en bezoeken aan toeristische attracties in elk van deze lidstaten, en dat pakket aan reisbureau B verkoopt, dat het doorverkoopt aan de natuurlijke personen die aan de reis zullen deelnemen, is niet B maar A degene die alle daaruit voortvloeiende praktische problemen ondervindt. Ook indien de plaats van levering van de verkoop van A aan B niet de lidstaat is waar B is gevestigd, zijn de moeilijkheden die B ondervindt in principe niet groter dan die welke inherent zijn aan een simpele grensoverschrijdende levering – namelijk, in een andere lidstaat de teruggaaf of aftrek van over een handeling betaalde voorbelasting moeten vorderen. De situatie van B alleen rechtvaardigt niet noodzakelijkerwijs de toepassing van een bijzondere winstmargeregeling. A daarentegen heeft te maken met voorbelasting op verschillende diensten tegen verschillende tarieven in verschillende lidstaten – precies de situatie die de winstmargeregeling beoogt te voorkomen. Bij de reizigerbenadering die de Commissie in deze procedures voorstaat, heeft evenwel alleen B baat bij de regeling, en A niet.

50. Voor het tweede doel, verzekeren dat de btw-inkomsten op de juiste wijze ten deel vallen aan de lidstaat waar de betrokken dienst daadwerkelijk is geleverd en ontvangen, gelden vergelijkbare overwegingen. Indien in bovenstaand voorbeeld de winstmargeregeling niet op de verkoop van A aan B wordt toegepast, zal A overgaan tot terugvordering van de btw die is berekend over de diensten die zijn geleverd aan en genoten door de toeristen in de bezochte lidstaten, wat waarschijnlijk zal resulteren in de nettobetaling aan A van een groot deel of de totaliteit van die bedragen(33) en een verlies van btw-inkomsten in die lidstaten. Ofschoon zij op Unieniveau is geharmoniseerd, is de btw een nationale belasting die elke lidstaat heft tegen een door hem bepaald tarief en krachtens zijn eigen uitvoeringsbepalingen. Zij is in artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112 omschreven als „een algemene verbruiksbelasting”. Hoewel titel V (de artikelen 31 tot en met 61) van richtlijn 2006/112 in specifieke regels voorziet met betrekking tot de plaats van levering wanneer er sprake is van een grensoverschrijdend element, is aan de idee van een belasting op het verbruik inherent dat deze haar beslag krijgt op het moment en op de plaats van daadwerkelijk verbruik (in het geval van een niet-cumulatief cascadesysteem als dat van de btw, is dat het eindverbruik aan het einde van de leveringsketen). In het voorliggende geval worden de relevante diensten in dezelfde lidstaat fysiek geleverd en ook verbruikt. Wat deze diensten aangaat, is het grensoverschrijdend element in wezen kunstmatig – de levering in de lidstaat van A betreft immers de diensten van A, niet die van de dienstverleners in de bezochte lidstaten. Dit

zou dan ook niet alleen indruisen tegen de doelstellingen van de winstmargeregeling, maar ook tegen een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel dat die bijzondere regeling moet handhaven indien de uit het verbruik in een lidstaat voortvloeiende inkomsten ten goede zouden komen aan een andere lidstaat, waarin geen van de diensten worden verricht die aanleiding geven tot dat verbruik.

51. Afwijkingen van het algemene stelsel moeten weliswaar strikt worden uitgelegd, maar zoals de lidstaten opmerken, betekent dit niet dat de gebruikte bewoordingen aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. En dat is precies het geval bij de door de Commissie bepleite uitlegging.(34)

52. Dit leidt mij dan ook niet alleen tot de conclusie dat het klantcriterium zich beter leent dan het reizigercriterium om de doelstellingen van de winstmargeregeling te realiseren, maar tevens dat dit laatste criterium die doelstellingen in feite dwarsboomt in situaties waarin het volgens de Commissie toepassing zou moeten vinden. Deze conclusie volstaat mijns inziens om tot verwerping van de beroepen van de Commissie in al deze zaken te komen (met het voorbehoud dat in zaak C-189/11, Commissie/Spanje, nog over drie andere kwesties moet worden beslist).

53. Desondanks lijkt het mij nuttig kort in te gaan op de overige door de verwerende lidstaten aangevoerde belangrijke punten die steun bieden aan deze opvatting, alsook op bepaalde argumenten van de Commissie.

54. Ten eerste wijzen de lidstaten op het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het btw-stelsel, in de zin dat de toepassing van de btw niet tot een verstoring van de mededinging tussen leveranciers mag leiden.(35) Omdat (zoals ik in de punten 49 en 50 supra heb toegelicht) de praktische en administratieve moeilijkheden bij het samenstellen van een pakketreis door de interpretatie van de Commissie niet worden verminderd wanneer het pakket aan een ander reisbureau wordt verkocht, bevoordeelt die uitlegging grotere reisorganisatoren en reisbureaus ten opzichte van kleinere, die waarschijnlijk niet over de nodige middelen zullen beschikken om die moeilijkheden het hoofd te bieden. Het is voor hen dus minder gemakkelijk om pakketten voor verkoop aan andere reisbureaus samen te stellen. De uitlegging van de Commissie brengt bovendien mee dat, zonder rechtvaardiging, de prestaties van een belastingplichtige voor de btw verschillend worden behandeld op grond van de identiteit van zijn klant in plaats van een criterium dat verband houdt met de dienst of degene die de dienst verricht.

55. Ik onderschrijf deze opvatting. Het omvangcriterium bevoordeelt grotere bureaus ook nog in andere opzichten boven kleinere bureaus, maar de toepassing van de btw-voorschriften mag niet tot verdere discriminatie leiden. Ook is het zo dat het beginsel van fiscale neutraliteit in deze zin niet een regel van primair recht is waaraan de geldigheid van een bepaling kan worden getoetst, maar een uitleggingsbeginsel dat tezamen met andere beginselen van dien aard moet worden toegepast.(36) Hier biedt evenwel de toepassing ervan steun aan hetgeen ik heb geconcludeerd aan de hand van het beginsel dat een bepaling waarvan de betekenis niet duidelijk is (met name wanneer er sprake is van tegenstrijdige taalversies) moet worden uitgelegd in het licht van de doelstelling en de algemene opzet van de regeling waarvan zij deel uitmaakt.

56. Ten tweede stelt de Commissie dat de uitdrukking „op eigen naam” in artikel 306 van richtlijn 2006/112 redundant is indien het klantcriterium wordt aanvaard, aangezien reisbureaus altijd op eigen naam tegenover klanten optreden (ware dat niet het geval, dan zouden de personen waarmee zij zaken doen niet hun klanten zijn).

57. Dit is een zwak argument. Hoewel een in de wetgeving gebruikte term of uitdrukking in beginsel moet worden geacht een bepaald eigen doel te dienen, kan het volgens mij niet zo zijn dat een uitlegging die enkel redundantie vermijdt, zou moeten voorgaan op een uitlegging die veel

beter bij het beoogde doel van de regeling in haar totaliteit aansluit. Redundantie komt in wetgeving wel vaker voor. De uitdrukking „op eigen naam” kan hier gemakkelijk worden gezien als een simpele inleiding op de uitsluiting, in de volgende zin, van reisbureaus die alleen als tussenpersoon optreden. Bovendien staat in het voorstel van de Commissie van 2002 tot wijziging van artikel 26 van de Zesde richtlijn, waarmee het klantcriterium zou worden geïmplementeerd, nog steeds de formulering „voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de klant optreden” – en is die vermeende redundantie dus bestendigd.

58. Ten derde stelt de Commissie dat de definitie van „winstmarge” in artikel 308 van richtlijn 2006/112 bij aanvaarding van het klantcriterium onwerkbaar wordt. Indien reisbureau A een pakket samenstelt en dit verkoopt aan reisbureau B, dat het doorverkoopt aan een reiziger, hoe kan de winstmarge van A dan het verschil zijn tussen de door de reiziger betaalde prijs exclusief btw en de werkelijk door A gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen, wanneer in de door de klant betaalde prijs niet alleen de marge van A maar ook die van B is begrepen?

59. Indien het woord „reiziger” in de bestaande wetgeving, zoals ik voorsta, ruim moet worden uitgelegd in de zin dat het diverse soorten klanten en met name andere reisbureaus omvat, is van een probleem geen sprake meer.⁽³⁷⁾ Bovendien kan de uitdrukking „dat de reiziger moet betalen”, zoals de lidstaten stellen, in die context niet letterlijk worden uitgelegd.⁽³⁸⁾

60. Ten vierde verwijst de Commissie naar het arrest in zaak C-204/03, Commissie/Spanje⁽³⁹⁾, volgens hetwelk de lidstaten niet mogen afwijken van uitdrukkelijk in de btw-richtlijnen voorziene bepalingen om tot een resultaat te komen dat beter strookt met de algemene doelstellingen van die regeling.

61. Ook in dit verband ben ik met de lidstaten van mening dat de rechtspraak niet in de weg staat aan een uitlegging die tot een dergelijke uitkomst leidt, tenzij zij indruist tegen een duidelijke en ondubbelzinnige bepaling. De bepalingen waar het in casu om gaat zijn niet ondubbelzinnig, zoals duidelijk is gebleken.

62. Ten slotte moet worden opgemerkt dat de klantbenadering geen wondermiddel is voor alle mogelijke onvolkomenheden van de winstmargeregeling. De Commissie heeft in haar toelichting bij de voorgestelde wijzigingen van de Zesde richtlijn gewezen op het meest in het oog springende bezwaar ertegen:

„Verschillende lidstaten stelden ook de kwestie zakenreizen aan de orde en het probleem dat zich voordoet voor bedrijven die in de praktijk de eindconsument van pakketten zijn, maar volgens de voorgestelde nieuwe bepalingen van artikel 26 de resterende voorbelasting niet in aftrek zullen kunnen brengen. Als zij een pakketreis bij een reisbureau bestellen, zal hen een prijs inclusief btw worden aangerekend, waardoor zij het bedrag aan btw niet zullen kunnen aftrekken, ofschoon de reis zakelijke doeleinden dient. Dit zal ertoe leiden dat er in het intermediaire consumptiestadium een restbedrag aan btw blijft ‚hangen’, wat indruist tegen het neutraliteitsbeginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel.”⁽⁴⁰⁾

63. Dit probleem is dus in de voorgestelde wijziging wel erkend, maar niet verholpen. In deze procedure stelt de Commissie een uitlegging van de term „reiziger” voor die ook bedrijven die zakenreizen kopen omvat – zodat zij in feite in die zin het klantcriterium toepast (en daardoor niet terugvorderbare rest?btw in een tussenfase blijft hangen).

64. Het probleem valt enkel te vermijden door uit te gaan van de meest strikte uitlegging van het reizigercriterium, waarbij de winstmargeregeling alleen geldt wanneer de klant van het reisbureau een natuurlijk persoon is die de verkochte diensten verbruikt. Is de klant een

belastingplichtige rechtspersoon, dan is de normale regeling van toepassing en kan, indien de verkregen diensten voor zuiver zakelijke doeleinden zijn bestemd en deel uitmaken van de kosten van de belaste prestaties van het bedrijf, alle btw over die diensten, naast die over de marge van het reisbureau, in mindering worden gebracht op de belasting over die prestaties en zou het beginsel van btw-neutraliteit ten aanzien van belastingplichtigen worden geëerbiedigd.

65. Dit is echter niet de uitlegging die de Commissie voor het reizigercriterium voorstelt. Bovendien zijn de specifieke doelstellingen van de winstmargeregeling, zoals gezegd, het vereenvoudigen van de procedures en het verzekeren van een correcte toewijzing van btw-opbrengsten. Niets wijst erop dat zij ook is bedoeld om een volledige aftrekbaarheid van voorbelasting te garanderen met betrekking tot reisdiensten die voor belaste zakelijke doeleinden zijn bestemd, ook al zou dat een nastrevenswaardige doelstelling zijn.

66. Het voorgaande leidt derhalve niet tot een bijstelling van mijn conclusie dat bij een juiste uitlegging van de winstmargeregeling het klantcriterium toepassing moet vinden, zodat de beroepen van de Commissie moeten worden verworpen voor zover zij strekken tot de vaststelling dat de lidstaten, door reisbureaus toe te staan de winstmargeregeling toe te passen in gevallen waarin reisdiensten aan een andere persoon dan een reiziger worden verkocht, de verplichtingen niet zijn nagekomen die op hen rusten krachtens de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112.

Kosten

67. Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Alle verwerende lidstaten hebben tot verwijzing in de kosten geconcludeerd. Volgens artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering dragen de lidstaten die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten.

Conclusie

68. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging, onder voorbehoud van mijn analyse en conclusie in de afzonderlijke conclusie in zaak C-189/11 betreffende de overige grieven tegen Spanje:

- de beroepen van de Commissie te verwerpen,
- de Commissie te verwijzen in de kosten van de verwerende lidstaten, en
- de interveniërende lidstaten te verwijzen in hun eigen kosten.

Bijlage I

Artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 (mijn cursivering)

„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.

Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), [(41)] van toepassing is om de maatstaf

van heffing te berekenen.

2. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden reisorganisatoren (touroperators) als reisbureaus beschouwd.

Artikel 307

De onder de voorwaarden van artikel 306 verrichte handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis, worden beschouwd als één enkele dienst die het reisbureau voor de *reiziger* 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 309

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

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.”

Bijlage II

Artikel 26 van de Zesde richtlijn (mijn cursivering)

„Bijzondere regeling voor reisbureaus

1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde 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, [(42)] van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (touroperators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden

beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de *reiziger*. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de *reiziger* exclusief belasting over de toegevoegde waarde 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.

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. Indien deze 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.

4. De bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde die het reisbureau worden aangerekend door andere belastingplichtigen voor de in lid 2 bedoelde handelingen die de *reizigers* rechtstreeks ten goede komen, mogen in de lidstaten afgetrokken noch teruggedgeven worden."

Bijlage III

In de verschillende taalversies gebruikte terminologie

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – 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: „richtlijn 2006/112”).

3 – Richtlijn 90/314/EEG van de Raad van 13 juni 1990 betreffende pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreis pakketten (PB L 158, blz. 59). Doel van de richtlijn is volgens artikel 1 „de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten inzake op het grondgebied van de Gemeenschap verkochte of ten verkoop aangeboden pakketreizen, met inbegrip van vakantiepakketten en rondreis pakketten”.

4 – 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”). De artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 hebben louter de structuur en de formulering van artikel 26 van de Zesde richtlijn herschikt, zonder evenwel in principe materiële wijzingen aan te brengen (zie punt 3 van de considerans van richtlijn 2006/112).

5 – Overeenkomstig de bepalingen van, thans, richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB L 44, blz. 23), waarbij de Achtste richtlijn 79/1072/EEG van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11) werd ingetrokken en vervangen.

6 – Hoewel de Commissie het begrip „reiziger” in feite ruimer opvat – zie hierna, punt 28.

7 – De Commissie heeft ter terechtzitting toegelicht dat de tekst van de Zesde richtlijn in de Raad is behandeld en goedgekeurd in de Franse taalversie, die als basis moest dienen voor alle andere talen. Anders dan de bedoeling was, is de uiteindelijke Engelse tekst in feite ontstaan uit een parallelle Engelse versie, die niet aan de basis van de discussie heeft gestaan. Het valt echter niet te ontkennen dat de tekst is vastgesteld in de zes talen, en dat iedere versie authentiek is.

8 – De Nederlandse tekst van de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112 is opgenomen in bijlage I bij deze conclusie, die van artikel 26 van de Zesde richtlijn in bijlage II. In beide gevallen is het woord „reiziger” gecursiveerd op de plaatsen waar in andere taalversies „reiziger” dan wel „klant” staat. In bijlage III is een tabel opgenomen met daarin het in elke bepaling in de verschillende taalversies gebruikte woord. Ter terechtzitting heeft de Commissie verklaard dat de Raad de definitieve versie van richtlijn 2006/112 in elke taal heeft vastgesteld zonder dat de Commissie de mogelijkheid had om op de wijzigingen te reageren.

9 – Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de bijzondere regeling voor reisbureaus [COM(2002) 64 definitief].

10 – Dat was in elk geval de bedoeling. In feite is in de Franse, de Griekse, de Italiaanse en de Zweedse versies van de voorgestelde nieuwe bepalingen in elk geval op één plaats het woord „reiziger” gehandhaafd.

11 – Punt 4.1.2.1.

12 – Cyprus, Hongarije, Letland en het Verenigd Koninkrijk. Nederland heeft zijn wetgeving op een later tijdstip aangepast (met ingang van 1 april 2012) en het tegen die lidstaat ingestelde parallelle beroep (zaak C-473/11) is ingetrokken.

13 – Zie persberichten van de Commissie IP/08/333 en IP/11/76.

14 – De beoogde vereenvoudiging van de procedure voor reisbureaus is bovendien herhaaldelijk benadrukt door het Hof (zie bijvoorbeeld arrest van 9 december 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Jurispr. blz. I-12889, punten 17 en 18 en de daarin aangehaalde rechtspraak). Het doel van een juiste toewijzing van de belastingopbrengst is benadrukt door advocaat-generaal Tizzano in zijn conclusie in de zaak First Choice Holidays (van 12 september 2002, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punt 25, voetnoot 13).

15 – Zie evenwel hierna, punt 28.

16 – Zie voor een recent voorbeeld arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 18 en de daarin aangehaalde rechtspraak).

17 – Zie artikel 1, lid 2, van richtlijn 2006/112.

18 – Arrest van 6 oktober 2005, Commissie/Spanje (C-204/03, Jurispr. blz. I-8359, punt 28 en de daarin aangehaalde rechtspraak).

19 – Het lijkt mij niet zinvol hier de individuele argumenten van de verschillende lidstaten weer te geven. Deze zullen hierna in ieder geval slechts beknopt worden weergegeven.

20 – Zie bijvoorbeeld arrest van 3 maart 2011, Commissie/Nederland (C-41/09, Jurispr. blz. I-831, punt 44 en de daarin aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 2 april 1998, EMU

Tabac e.a. (C-296/95, Jurispr. blz. I-1605, punt 36).

21 – Arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 18-27). Zie ook arrest van 13 oktober 2005, iSt (C-200/04, Jurispr. blz. I-8691, punten 22 e.v.).

22 – Arrest First Choice Holidays, aangehaald in voetnoot 14, punt 28.

23 – Zie voor een zeer recent voorbeeld met betrekking tot vrijstellingen arrest van 21 maart 2013, PCF Clinic AB (C-91/12, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23).

24 – Aangehaald in voetnoot 18; zie met name punt 25.

25 – Zie de in voetnoot 20 aangehaalde rechtspraak.

26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 – Natuurlijk zijn er gevallen waarin de reis of tocht zelf, of een deel ervan, het doel is (bepaalde cruises, bijvoorbeeld, of legendarische treinreizen als de Orient Express), en andere waarbij het vervoer zelf de enige dienst is die van het reisbureau wordt afgenomen (wellicht met name in het geval van zakelijke reizen). Bij een aanzienlijk deel van de activiteiten van reisbureaus gaat het evenwel om pakketten waarbij de op de bestemming beschikbare diensten de centrale component vormen, en het vervoer naar en van die bestemming louter een onvermijdelijke bijkomstigheid is.

28 – Arrest van 12 november 1992 (C-163/91, Jurispr. blz. I-5723).

29 – In het arrest Minerva Kulturreisen, aangehaald in voetnoot 14, heeft het Hof uitgemaakt dat de winstmargeregeling niet van toepassing is op de losse verkoop van operakaartjes door een reisbureau „zonder dat er een reisdienst wordt verricht”, maar dat reisdiensten wel accommodatie omvatten (zie de punten 21-28 van het arrest).

30 – Zie respectievelijk arresten Madgett en Baldwin en iSt, beide aangehaald in voetnoot 21.

31 – Arrest van 16 oktober 2008, Canterbury Hockey Club en Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Jurispr. blz. I-7821, punten 26 e.v.). In die zaak stelde de Commissie dat de bepaling „niet letterlijk [moet worden uitgelegd], maar, teneinde een daadwerkelijke toepassing van de daarin voorziene vrijstelling te garanderen, afhankelijk van de betrokken dienst, en dat derhalve niet enkel de formele of juridische ontvanger van deze dienst, maar ook de concrete ontvanger of daadwerkelijke begunstigde ervan, in aanmerking moet worden genomen” (zie punt 25 van het arrest).

32 – Zie de in voetnoot 14 aangehaalde rechtspraak.

33 – Dat zou alleen niet het geval zijn indien A in al die lidstaten geregistreerd zou zijn als btw-plichtige en daar ook diensten zou verrichten waarover de berekende btw meer bedraagt dan de door hem aldaar betaalde voorbelasting. Maar ook dan zou er een verschuiving zijn van btw-ontvangsten van de lidstaten waar de diensten daadwerkelijk zijn verricht en genoten, naar de lidstaat van vestiging van A, die de over de verkoop aan B berekende btw zou innen.

34 – Zie hierboven, punt 32.

35 – Zie voor de andere betekenis van fiscale neutraliteit in de context van de btw voetnoot 40.

36 – Zie arrest van 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 45).

37 – Het probleem is in de door de Commissie voorgestelde wijzigingen van artikel 26 van de Zesde richtlijn in wezen aangepakt door het woord „reiziger” in heel artikel 26, lid 3, te vervangen door „klant” (wat overeenkomt met de laatste volzin van artikel 26, lid 2, in de ongewijzigde versie; er zijn nog andere wijzigingen, maar die zijn in dit opzicht niet specifiek van belang). Hieruit blijkt volgens mij dat het om een uiterst gekunsteld bezwaar gaat.

38 – Zie hierboven, punt 31.

39 – Aangehaald in voetnoot 18. De Commissie verwijst ook naar het arrest van 8 mei 2003, Seeling (C-269/00, Jurispr. blz. I-4101, punt 54).

40 – Document aangehaald in voetnoot 9, punt 2, op één na laatste alinea. Het hier genoemde neutraliteitsbeginsel houdt in dat de btw neutraal is voor de belastingplichtigen, in de zin dat de gevolgen ervan, de belasting, niet op hen drukken.

41 – Artikel 79, eerste alinea, sub c, betreft het gebruik in de boekhouding van „doorlopende posten” voor de terugbetaling van in naam en voor rekening van de klant gemaakte kosten.

42 – Artikel 11, A, lid 3, sub c, was het artikel dat aan artikel 79, eerste alinea, sub c, voorafging.