

Jurisdiction

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 18 juli 2013 (1)

Zaak C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

tegen

Ibero Tours GmbH

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over de toegevoegde waarde — Handelingen van reisbureaus — Verlening van kortingen aan reizigers, leidend tot verlaging van de provisie van het reisbureau — Vaststelling van de maatstaf van heffing van diensten van tussenpersoon“

I – Inleiding

1.

De onderhavige prejudiciële verwijzing, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2012, betreft in wezen de vraag of, en in voorkomend geval onder welke voorwaarden, de beginselen van het arrest Elida Gibbs (2) betreffende de door een fabrikant door middel van een distributieketen verleende kortingen eveneens toepasselijk zijn wanneer een tussenpersoon aan de eindverbruikers prijskortingen verleent. Deze zaak betreft een situatie waarin een reisbureau, handelend als tussenpersoon tussen de touroperator en de eindverbruikers, aan laatstgenoemden kortingen op de reissom verleent en deze in mindering wil brengen op zijn maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw“).

II – Toepasselijke bepalingen

A – Recht van de Unie

2.

Artikel 11, A, lid 1, sub a, 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“) (3) bepaalt:

„[...]“

1. De maatstaf van heffing is:

a)

voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de

leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden.”

3.

Artikel 11, A, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„In de maatstaf van heffing worden niet opgenomen:

a)

prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;

b)

prijskortingen en rabatten die aan de koper of de ontvanger worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;

[...]”

4.

Artikel 11, C, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Diversen”, bepaalt in lid 1, eerste alinea, ervan:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.”

5.

Artikel 26 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, luidt als volgt:

„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. 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 een 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 [btw] 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 teruggegeven worden.”

B – Duits recht

6.

§ 17, lid 1, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Umsatzsteuergesetz; hierna: „UStG”), in de van 1 januari 2002 tot 15 december 2004 geldende versie, bepaalde:

„Bij een wijziging van de berekeningsgrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, sub 1, moet:

1)

de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag en

2)

de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, de aftrek van voorbelasting die hij uit dien hoofde heeft toegepast,

dienovereenkomstig herzien; dit geldt op overeenkomstige wijze in het geval van § 1, lid 1, punt 5, en § 13b. Een herziening van de aftrek van voorbelasting kan achterwege blijven voor zover een derde ondernemer het met de vermindering van de tegenprestatie overeenstemmende belastingbedrag aan de belastingdienst voldoet; in dat geval is de derde ondernemer tot voldoening van de belasting gehouden. [...]”

7.

§ 17, lid 1, UStG, in de sinds 16 december 2004 geldende versie, bepaalt:

„In geval van een wijziging van de berekeningsgrondslag van een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, sub 1, moet de ondernemer die de handeling heeft verricht, het daarover verschuldigde belastingbedrag herzien. Ook de aftrek van voorbelasting bij de ondernemer te wiens behoeve de handeling is verricht, moet worden herzien. Dit is niet van toepassing indien hij door de wijziging van de berekeningsgrondslag economisch niet wordt bevoordeeld. Indien in die gevallen een andere ondernemer door de wijziging van de berekeningsgrondslag economisch wordt bevoordeeld, moet die ondernemer zijn aftrek van voorbelasting herzien. Het bepaalde in de eerste tot en met de vierde volzin is van overeenkomstige toepassing in de gevallen van § 1, lid 1, sub 5, en § 13b. Een herziening van de aftrek van voorbelasting kan achterwege blijven voor zover een derde ondernemer het met de vermindering van de tegenprestatie overeenstemmende belastingbedrag aan de belastingdienst voldoet; in dat geval is de derde ondernemer tot voldoening van de belasting gehouden. [...]”

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8.

Het onderstaande schema, dat de cijfers van het door de verwijzende rechter, het Bundesfinanzhof (Duitsland), en de Europese Commissie (4) gebruikte voorbeeld overneemt, draagt bij aan de beschrijving en het begrip van de feiten van de onderhavige zaak:

9.

Ibero Tours GmbH (hierna: „Ibero Tours”) is een Duits reisbureau dat reisdiensten aanbiedt die door reisorganisatoren zijn samengesteld. In het door de verwijzende rechter en de Commissie gebruikte voorbeeld bedraagt de brutoprijs van de reis 2000 EUR, inclusief een bedrag van 275,86 EUR aan btw. Wanneer de reis is verkocht, levert de reisorganisator de reisdienst aan de afnemer en betaalt hij een provisie aan het reisbureau als tegenprestatie voor diens bemiddelingsdiensten. In het voorbeeld bedraagt het brutobedrag van de provisie 232 EUR, waarvan 32 EUR btw.

10.

Teneinde de verkoop te bevorderen verleent Ibero Tours aan de afnemers kortingen op de prijs van de reizen. In het voorbeeld wordt ervan uitgegaan dat het reisbureau de consument een korting van 3 % over de brutoprijs van de reis verleent, dat wil zeggen 60 EUR. De korting komt niet ten laste van de reisorganisator, maar van het reisbureau.

11.

In het bovengenoemde voorbeeld betaalt de eindverbruiker Ibero Tours de overeengekomen lagere prijs, dat wil zeggen 1940 EUR. Laatstgenoemde betaalt vervolgens de reisorganisator het verschil tussen de totale prijs van de reis (zonder korting, dat wil zeggen 2000 EUR) en de over de niet verlaagde prijs van de reis berekende provisie (inclusief btw, 232 EUR), respectievelijk het verschil tussen de door de afnemer betaalde lagere prijs (1940 EUR) en het lagere bedrag van de provisie (172 EUR), dat resulteert na aftrek door Ibero Tours van de met de eindverbruiker overeengekomen korting (60 EUR, inclusief btw). In het voorbeeld komt dat bedrag overeen met 1768 EUR (ofwel $2000 \text{ EUR} - 232 \text{ EUR} = 1768 \text{ EUR}$, ofwel $1940 \text{ EUR} - 172 \text{ EUR} = 1768 \text{ EUR}$).

12.

Volgens de bijzondere regeling voor reisbureaus van artikel 26 van de Zesde richtlijn moet de reisorganisator de fiscus de btw over de totale prijs van de reis voldoen en mag hij de door het reisbureau aan de afnemer verleende korting niet in aanmerking nemen wanneer het om een reis binnen de Europese Unie gaat. (5)

13.

Ibero Tours had de btw (32 EUR in het voorbeeld) afgedragen aan de fiscus, berekend over het totaalbedrag van de door de touroperator betaalde provisie, dat wil zeggen de 232 EUR in het voorbeeld, zonder daarvan de btw van 8,28 EUR af te trekken die was begrepen in de aan de eindverbruiker verleende korting, de 60 EUR in het voorbeeld. Ibero Tours heeft gesteld dat zij op grond daarvan is belast voor een bedrag hoger dan zij uiteindelijk had ontvangen. Bijgevolg heeft de belastingdienst een hoger bedrag ontvangen dan de werkelijk door de eindverbruiker betaalde btw. In het voorbeeld is zij van mening dat zij recht heeft op teruggaaf van 8,28 EUR, ofwel het verschil tussen de btw over haar provisie zonder aftrek van de korting van de prijs van de reis (32 EUR) en de btw over de provisie die na aftrek van die korting resteert (23,72 EUR).

14.

In deze context heeft Ibero Tours het Finanzamt Düsseldorf-Mitte (hierna: „Finanzamt”) verzocht om wijziging van de voor de litigieuze jaren 2002 tot en met 2005 vastgestelde btw, op grond dat de aan haar afnemers verleende prijskortingen in de zin van § 17 UStG hebben geleid tot een vermindering van de vergoeding voor de bemiddelingsdiensten die zij voor touroperators heeft verricht.

15.

Het Finanzamt heeft dat verzoek slechts aanvaard voor zover de door de touroperators verrichte diensten waren belast op de grondslag van de voorwaarden van de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn. Het heeft een wijziging ten gunste van Ibero Tours afgewezen voor zover de diensten van de touroperators krachtens artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn waren vrijgesteld. Na een vruchteloze bezwaarprocedure heeft Ibero Tours beroep ingesteld, dat door het Finanzgericht is toegewezen. Het Finanzamt heeft vervolgens Revision ingesteld tegen dat vonnis van het Finanzgericht.

16.

In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1)

Wordt overeenkomstig de door het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), omschreven beginselen de maatstaf van heffing in het kader van een distributieketen ook dan verlaagd, wanneer een tussenpersoon (in casu een reisbureau) de afnemer (in casu de reiziger) van de door zijn bemiddeling tot stand gekomen dienst (in casu de dienst van de touroperator aan de reiziger) een deel van de prijs terugbetaalt voor de door bemiddeling tot stand gekomen handeling?

2)

Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: moeten de door het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339) omschreven beginselen ook worden toegepast wanneer uitsluitend de door bemiddeling tot stand gebrachte handeling van de touroperator, maar niet de bemiddelingsdienst van het reisbureau onderworpen is aan de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting?

3)

Indien het Hof ook op de tweede vraag een bevestigend antwoord geeft: mag een lidstaat die artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting correct in nationaal recht heeft omgezet, ingeval de door bemiddeling tot stand gebrachte dienst is vrijgesteld van de belasting, verlaging van de maatstaf van heffing dan uitsluitend weigeren wanneer hij bijkomende voorwaarden voor de weigering van de verlaging heeft vastgesteld krachtens de in deze bepaling neergelegde machtiging?”

IV – Procesverloop voor het Hof

17.

Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof neergelegd op 20 juni 2012. Ibero Tours, de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en ter terechtzitting van 5 juni 2013 hun mondelinge opmerkingen gemaakt.

V – Analyse

A – Eerste prejudiciële vraag

18.

Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een prijskorting die een tussenpersoon met betrekking tot het verrichten van een dienst is overeengekomen met de uiteindelijke afnemer, in het licht van het arrest Elida Gibbs op dezelfde wijze moet worden behandeld als een vergelijkbare, door de fabrikant van een goed verleende prijskorting.

19.

In dat arrest kreeg het Hof te maken met een reclamecampagne voor toiletartikelen, waarin de fabrikant gebruikmaakte van twee soorten verkoopbevorderingstechnieken:

—

volgens de eerste techniek verstrekke de fabrikant de eindverbruiker een kortingsbon, met daarbij de toezegging aan de groothandelaar of de detailhandelaar die het product aan de eindverbruiker verkocht dat hij de nominale waarde van deze bon zou terugbetalen, als deze groothandelaar of detailhandelaar instemde met het in ontvangst nemen van de bon van de eindverbruiker als deelbetaling voor de producten van de fabrikant. Die techniek beïnvloedde de nettobedragen die de tussenpersoon betaalde en ontving, niet.

—

Bij de tweede techniek verstrekke de fabrikant de eindverbruiker een „geld terug”-bon (die gewoonlijk zodanig op de producten was aangebracht dat deze eveneens als aankoopbewijs diende) en betaalde hem rechtstreeks de nominale waarde van deze bon. Deze variant beïnvloedde evenmin de nettobedragen die de tussenpersoon betaalde en ontving.

20.

Het Hof heeft in deze zaak geoordeeld dat in deze omstandigheden de maatstaf van heffing voor de btw gelijk is aan de verkoopprijs van de fabrikant, minus het op de bon aangegeven en aan de detailhandelaar of de verbruiker vergoede bedrag. (6) Het heeft derhalve het beginsel aanvaard dat de fabrikant zijn maatstaf van heffing voor de btw kan verlagen, wanneer hij de prijskorting voor de eindverbruiker na de verkoop van zijn producten aan groot? en detailhandelaren voor zijn rekening neemt. Het feit dat de verkopen van de fabrikant aan de groot? en detailhandelaren hadden plaatsgevonden tegen een prijs waarbij de uiteindelijk aan de verbruiker verleende korting niet in aanmerking was genomen, kon geen gevolgen hebben voor het recht van de fabrikant om te verzoeken om verlaging van zijn maatstaf van heffing.

21.

In de onderhavige zaak twijfelen de verwijzende rechter en de Duitse regering aan de toepasselijkheid van de beginselen van het arrest Elida Gibbs, omdat de diensten van de tussenpersoon geen deel uitmaken van dezelfde „distributieketen” waarin soortgelijke diensten herhaaldelijk en onder dezelfde fiscale voorwaarden worden verricht.

22.

De Duitse regering is met name van mening dat in het onderhavige geval de hoofddienst de reisdienst aan de eindverbruiker is, waarbij de touroperator de dienstverrichter is. Haars inziens is Ibero Tours een tussenpersoon die enkel zorgt voor de totstandkoming van deze commerciële betrekking, waarvoor hij zijn provisie ontvangt zonder overigens enigerlei invloed op de hoofdhandeling uit te oefenen.

23.

Op grond daarvan stellen zowel de Duitse regering als de regering van het Verenigd Koninkrijk dat de eindverbruiker van de dienst van de tussenpersoon de touroperator is en niet de eindverbruiker van de reisdienst, hetgeen tot een driehoeksverhouding leidt, waarbinnen de touroperator de hoofddienst, in casu de reis, ten bate van de „verbruiker-reiziger” verricht en het reisbureau als tussenpersoon een andere dienst, de bemiddelingsdienst, ten bate van de touroperator verricht.

24.

Zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft opgemerkt, acht zij het ondenkbaar dat er in het onderhavige geval sprake is van een distributieketen, waardoor de onderhavige zaak kan worden vergeleken met de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs. In het onderhavige geval verleent het reisbureau volgens haar aan de touroperator een dienst die verdwijnt zodra deze is verricht, aangezien de door de touroperator aan de verbruiker aangeboden reisdienst volstrekt niet dezelfde is als de door het reisbureau ten bate van de touroperator verrichte bemiddelingsdienst. De zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs, had volgens de Duitse regering daarentegen betrekking op een distributieketen van goederen, die zeer duidelijk bleven bestaan na de levering ervan door de fabrikant aan de tussenpersoon en door laatstgenoemde aan de verbruiker.

25.

Ik ben het niet eens met deze stelling. Zoals de Commissie aanvoert, is er geen enkele reden waarom de beginselen van het arrest Elida Gibbs niet toepasselijk zouden zijn en bijgevolg de verlaging aan een tussenpersoon zou moeten worden geweigerd, terwijl de omstandigheden waarin een fabrikant of een tussenpersoon in aanmerking komt voor de verlaging van de maatstaf van heffing overigens identiek zijn.

26.

Het argument dat Ibero Tours geen deel uitmaakt van de waardeketen aan het eind waarvan de eindverbruiker een aan btw onderworpen dienst ontvangt, miskent de werkelijkheid. Hoewel een reisbureau zoals Ibero Tours, zeer formalistisch gesteld, tegen betaling van een provisie een bemiddelingsdienst verricht aan de touroperator, is het toch het reisbureau dat de verbruiker de korting aanbiedt en dat de economische last daarvan draagt.

27.

Anders dan de regering van het Verenigd Koninkrijk aanvoert, komt de prijskorting die het reisbureau de verbruiker aanbiedt in feite en economisch tot uiting in een verlaging van de provisie

die de touroperator aan het reisbureau betaalt. De provisie blijft immers de enige opbrengst die het reisbureau behaalt uit zijn betrokkenheid bij de reisdienst van de touroperator, en de korting die het de eindverbruiker aanbiedt, verlaagt absoluut het bedrag van zijn provisie. In het tegenovergestelde geval zou de korting worden gedragen door de touroperator waaraan het reisbureau, in het bovengenoemde voorbeeld, slechts 1940 EUR minus 232 EUR, dat wil zeggen 1708 EUR zou betalen, hetgeen niet overeenkomt met de overeenkomst tussen partijen. In het hoofdgeding bevindt het reisbureau zich derhalve in dezelfde situatie als de fabrikant in het arrest Elida Gibbs.

28.

Zoals het Hof in dat arrest heeft gesteld, „[moet], om de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel te verzekeren, bij de berekening van de maatstaf van heffing voor de btw rekening [...] worden gehouden met het geval van een belastingplichtige die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft, maar de eerste schakel is in een keten die bij de eindverbruiker eindigt, en die hem via de detailhandelaar korting verleent of hem rechtstreeks de waarde van de bonnen vergoedt. Anders zou de fiscus meer btw ontvangen dan de eindverbruiker daadwerkelijk betaalt, en dat op kosten van de belastingplichtige.” (7)

29.

Hoewel het Hof de belastingplichtige als „de eerste schakel [...] in een keten” heeft aangemerkt, moet dat worden gezien als een verwijzing naar de feiten in de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs, waarin de fabrikant die de prijskorting aan de eindverbruiker aanbood zich aan het begin van de waardeketen bevindt, en niet als een prealabele voorwaarde om in aanmerking te komen voor verlaging van de maatstaf van heffing.

30.

Indien het standpunt van de verwijzende rechter en de Duitse regering werd aanvaard, zou eraan worden voorbijgezien dat de aan de verbruiker aangeboden prijskorting economische gezien voor Ibero Tours een verlaging van haar provisie betekent, en zou zij bijgevolg worden verplicht tot betaling van btw over een hogere omzet dan zij uiteindelijk heeft gerealiseerd. (8)

31.

Een dergelijke uitkomst zou, gelet op de rechtspraak van het Hof, ontoelaatbaar zijn. Het Hof heeft in het arrest Elida Gibbs immers geoordeeld dat „wanneer in elk afzonderlijk geval rekening wordt gehouden met het mechanisme van de btw en de werking daarvan en met de rol van de tussenschakels, de fiscus in laatste instantie niet méér kan ontvangen dan de eindverbruiker betaalt”. (9)

32.

Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, moet, teneinde deze uitkomst te vermijden, de maatstaf van heffing voor de btw rekening houden met de verlaging van het uiteindelijk door de tussenpersoon ontvangen bedrag: „hoewel de fabrikant inderdaad kan worden aangemerkt als een derde ten opzichte van de transactie tussen de detailhandelaar die de waarde van de bon vergoed krijgt, en de eindverbruiker, [brengt] deze terugbetaling toch een overeenkomstige verlaging mee[...] van het bedrag dat de fabrikant uiteindelijk als tegenprestatie voor de door hem verrichte levering heeft ontvangen en [...] deze tegenprestatie [vormt] op grond van het beginsel van neutraliteit van de btw de grondslag [...] voor de berekening van de door hem als belastingplichtige verschuldigde btw”. (10)

33.

Op de eerste prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat de in het arrest Elida Gibbs beschreven beginselen met betrekking tot de verlaging van de maatstaf van heffing in het geval van ondernemingen die de verbruiker van een in een later stadium verrichte dienst prijskortingen verlenen, eveneens toepasselijk zijn op een tussenpersoon (in casu een reisbureau) die voor zijn rekening een prijskorting verleent aan de afnemer (in casu de reiziger) van de hoofddienst (in casu de dienst van de touroperator) waarbij deze tussenpersoon heeft bemiddeld.

B – Tweede prejudiciële vraag

34.

Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of in het geval van hoofddiensten die onder artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn vallen, het arrest Elida Gibbs mogelijk niet toepasselijk is, hetzij wegens de bijzonderheden van dat artikel, dat „de winstmarge van het reisbureau” (hierna: „margeregeling”) als maatstaf van heffing aanmerkt, in tegenstelling tot artikel 11, A, lid 1, sub a, van genoemde richtlijn, dat de „tegenprestatie [...] van de zijde van de koper” (hierna: „normale regeling”) als maatstaf van heffing omschrijft (paragraaf 1 hieronder), hetzij omdat deze diensten bestanddelen kunnen vormen van één enkele (gemengde) dienst die eveneens andere bestanddelen omvat (paragraaf 2 hieronder).

1. In het geval van hoofddiensten die onder artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, vallen

35.

In de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs was de maatstaf van heffing berekend overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, dat wil zeggen op basis van de normale regeling. De onderhavige zaak valt daarentegen onder de werkingssfeer van artikel 26 van genoemde richtlijn, dat voorziet in een bijzondere belastingregeling voor reisbureaus. De verwijzende rechter vraagt zich af of het arrest Elida Gibbs in het onderhavige geval nog altijd toepasselijk is, aangezien in tegenstelling tot die zaak, waarin de maatstaf van heffing is berekend volgens de normale regeling, de maatstaf van heffing in het onderhavige geval volgens de margeregeling moet worden berekend.

36.

Volgens de verwijzende rechter is, wanneer de dienst onder de margeregeling valt, berekening van de maatstaf van heffing volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn niet meer mogelijk, aangezien de maatstaf van heffing niet gelijk is aan de door de verbruiker betaalde tegenprestatie, maar aan het verschil tussen het door de reiziger betaalde totaalbedrag exclusief

btw en de werkelijke kosten van het reisbureau voor de leveringen en diensten van andere belastingplichtigen, voor zover deze handelingen de reiziger rechtstreeks tot voordeel zijn. De verwijzende rechter en de Duitse regering merken op dat eveneens rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de winstmarge nul is, wanneer de marktprijs niet hoger is dan de kosten van de reis.

37.

Zoals de Commissie aanvoert, is dat onderscheid in de aan het Hof voorgelegde zaak niet aan de orde. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, „[beoogt artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn, d]oor één enkele plaats van heffing vast te stellen en door als maatstaf van heffing voor de btw de winstmarge van het reisbureau of van de reisorganisator te nemen, dit wil zeggen het verschil tussen het ‚totale bedrag dat de reiziger moet betalen’ exclusief btw en de werkelijk door het reisbureau of de reisorganisator gedragen kosten voor diensten van andere belastingplichtigen[,] btw inbegrepen, [...] de in het vorige punt[(11)] bedoelde moeilijkheden te vermijden en in het bijzonder een vereenvoudigde aftrek van de voorbelasting te garanderen, ongeacht in welke lidstaat die is geïnd”. (12)

38.

Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld:

„26.

Voor de verwezenlijking van deze doelstelling is geenszins een afwijking van de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn nodig. Die regel hanteert het begrip ‚wat de [...] dienstverrichter [...] als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde [...] van een derde’, om de maatstaf van de heffing te bepalen.

27.

Deze ‚tegenprestatie’ verwijst naar hetzelfde economische gegeven als het ‚totale bedrag dat de reiziger moet betalen’ waarover artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn het heeft. Zowel in de algemene regeling als in de bijzondere regeling stemt dit gegeven overeen met de aan de dienstverrichter betaalde prijs. Los van de doelstelling die artikel 26, lid 2, nastreeft, moet dit begrip in beide regelingen dezelfde juridische definitie behouden.” (13)

39.

Bovendien moet worden opgemerkt dat het arrest First Choice Holidays betrekking heeft op dezelfde soort feiten als het hoofdgeding. First Choice Holidays organiseerde pakketreizen samengesteld uit onderdelen die zij her en der aankocht. In het kader van commissieovereenkomsten belaste zij reisbureaus met de verkoop van het eindproduct aan de reizigers. Net als in de onderhavige zaak werd de prijskorting door de reisbureaus aan de reizigers aangeboden.

40.

In deze feitelijke context heeft advocaat-generaal Tizzano opgemerkt dat „[h]et feit dat de berekeningsmethode van de maatstaf van heffing in deze twee regelingen verschilt, [...] geenszins mee[brengt] dat de overige daarbij in aanmerking te nemen elementen ook verschillen”. (14)

41.

Het feit dat de twee regelingen voor de berekening van de maatstaf van heffing verschillen, brengt evenmin mee dat de beginselen van het arrest Elida Gibbs niet toepasselijk zouden zijn, wanneer het zoals in het onderhavige geval gaat om een reisdienst die onder de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt.

42.

Het is overigens nauwelijks verrassend dat het resultaat hetzelfde is, of de berekening nu wordt gemaakt volgens de margeregeling of volgens de normale regeling. Het voorbeeld in punt 8 van de onderhavige conclusie maakt dat voldoende duidelijk.

43.

Wanneer de normale regeling wordt toegepast, moet het reisbureau dat onder dezelfde voorwaarden als Ibero Tours de gebruiker een korting van 60 EUR op de prijs van de reis verleent, aan de touroperator 1940 EUR (inclusief 267,58 EUR btw) betalen. De brutoprovisie waar het recht op heeft, daalt derhalve van 232 EUR naar 172 EUR (inclusief btw), aangezien de korting van 60 EUR voor zijn rekening is en niet door de touroperator wordt gedragen.

44.

Daarmee vermindert de maatstaf van heffing van het reisbureau van 200 EUR naar 148,28 EUR en de btw van 32 EUR naar 23,72 EUR. Het verschil tussen het btw-bedrag zonder of met de korting is dan $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45.

Dat bedrag komt exact overeen met het verschil tussen de btw op de reissom die de gebruiker zou moeten betalen zonder de door het reisbureau verleende korting, en de btw die hij na de korting moet betalen, dat wil zeggen $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46.

Het resultaat is identiek wanneer de margeregeling wordt toegepast. Gesteld dat in dezelfde situatie de touroperator de diensten die hij aan de gebruiker aanbiedt, heeft gekocht voor een prijs van 1000 EUR. Het verschil van 1000 EUR tussen de prijs waarvoor hij de reisdienst aan de gebruiker verkoopt en de prijs waarvoor hij deze heeft aangekocht, valt uiteen in een winstmarge van 862,07 EUR en btw tegen een tarief van 16 % over dat bedrag ter hoogte van 137,93 EUR.

47.

Wanneer het reisbureau de gebruiker een korting van 60 EUR bruto verleent, moet laatstgenoemde aan het reisbureau 1940 EUR betalen, dat 1000 EUR „werkelijke kosten”, een „winstmarge” van 810,35 EUR en een bedrag van 129,65 EUR btw omvat.

48.

Ook onder deze regeling bedraagt het verschil tussen de twee btw-bedragen (zonder en met korting) 8,28 EUR, dat wil zeggen $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Dat is exact het bedrag dat het reisbureau van de belastingautoriteiten zou kunnen terugvorderen in het geval dat het de btw zou hebben afgedragen op basis van een omzet waarin het bedrag van de provisie zonder de aan de gebruiker verleende korting is betrokken.

49.

Zoals de Commissie uiteenzet, wordt dat in beide gevallen identieke bedrag verklaard door het feit dat de door het reisbureau verleende korting van 60 EUR onvermijdelijk een btw-bedrag van 8,28 EUR bevat. Uit dat voorbeeld blijkt derhalve duidelijk dat de margeregeling de rekenkundige basis van de in het arrest Elida Gibbs gegeven oplossing evenmin beïnvloedt.

50.

Ter terechtzitting heeft de Duitse regering noch de methodologie van het door de Commissie gebruikte voorbeeld betwist, noch een rechtsgrondslag aangevoerd waarop de Duitse fiscus het teveel aan btw ad 8,28 EUR zou mogen houden. Zoals Ibero Tours en de Commissie in hun schriftelijke opmerkingen aanvoeren, waarborgt de aftrek van het bedrag van de prijskorting op de reissom van de maatstaf van heffing van het reisbureau daarentegen voor de btw dat de belastingdienst een btw-bedrag ontvangt dat overeenkomt met het werkelijk door de gebruiker betaalde bedrag.

51.

Wanneer immers de normale regeling op het bovenstaande voorbeeld wordt toegepast, ontvangt de belastingdienst 243,86 EUR van de touroperator, dat wil zeggen het verschil tussen de btw over de reissom (275,86 EUR) en de voorbelasting over de provisie (32 EUR), alsook 23,72 EUR van het reisbureau, namelijk de btw over de lagere provisie, dat wil zeggen een totaalbedrag van 267,58 EUR. De aldus door de belastingdienst ontvangen btw komt exact overeen met het ten laste van de eindverbruiker gebrachte btw-bedrag over de door hem betaalde 1940 EUR.

52.

Wanneer de margeregeling op het bovenstaande voorbeeld wordt toegepast, ontvangt de belastingdienst hetzelfde btw-bedrag, dat wil zeggen 267,58 EUR, namelijk van de touroperator 137,93 EUR over de aangekochte diensten die hij aan de eindverbruiker doorverkoopt, 105,93 EUR die hij zelf verschuldigd is en overeenkomend met het verschil tussen de btw over zijn winstmarge (137,93 EUR) en de btw die hij vóór de korting van de provisie aan het reisbureau heeft betaald (32 EUR), en van het reisbureau 23,72 EUR over de provisie die het na de korting ontvangt van de touroperator.

53.

De in het arrest Elida Gibbs aangegeven beginselen worden derhalve niet beïnvloed door het simpele feit dat in het in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde geval de maatstaf van heffing niet de tegenprestatie is, maar de winstmarge. Dat is het geval aangezien, zoals het Hof heeft uiteengezet, „de maatstaf van heffing voor de tussenliggende transacties niet behoeft te worden aangepast [...] daar voor deze transacties de toepassing van het neutraliteitsbeginsel gewaarborgd wordt door de aftrekregeling van hoofdstuk XI van de Zesde richtlijn, op grond waarvan de tussenschakels in de distributieketen – zoals groot- en detailhandelaars – de voor de overeenkomstige transactie aan hun leverancier betaalde btw van hun eigen maatstaf van heffing kunnen aftrekken en aldus aan de fiscus het deel van de btw kunnen afdragen dat beantwoordt aan het verschil tussen de prijs die elkeen aan zijn leverancier heeft betaald, en de prijs waarvoor hij de goederen aan zijn koper heeft geleverd”. (15)

54.

De toepassing van de beginselen van het arrest Elida Gibbs is niet alleen verenigbaar met de

toepassing van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn, maar is bovendien noodzakelijk om te vermijden dat de grondslag voor de berekening van de door de fabrikant als belastingplichtige verschuldigde btw hoger is dan het bedrag dat hij uiteindelijk ontvangt. (16) Een dergelijke situatie zou volgens de rechtspraak van het Hof het beginsel van de neutraliteit niet eerbiedigen. (17)

55.

De verwijzende rechter denkt eveneens aan het geval dat de winstmarge nul is. Hoewel dat naar mijn mening niets aan de redenering zou veranderen, merk ik met de Commissie op dat de verwijzingsbeschikking nergens naar stukken in het dossier verwijst, waaruit zou kunnen worden afgeleid dat dat het geval zou kunnen zijn bij de belangrijkste reisdiensten waarbij Ibero Tours heeft bemiddeld. Ik stel het Hof derhalve voor de tweede door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vraag niet vanuit die invalshoek te onderzoeken.

2. Het geval van gemengde diensten

56.

In de eerste plaats overweegt de verwijzende rechter de mogelijkheid dat een bepaalde reisdienst in zijn geheel aan de btw is onderworpen, maar dat er verschillende maatstaven van heffing op de verschillende samenstellende delen ervan toepasselijk zijn. De door de touroperator zelf geleverde reisonderdelen zouden worden belast volgens de normale regeling, terwijl de bij andere belastingplichtigen aangekochte delen aan de margeregeling zouden worden onderworpen.

57.

In de tweede plaats vraagt de verwijzende rechter zich af of het arrest Commissie/Duitsland vereist dat de beginselen van het arrest Elida Gibbs niet worden toegepast wanneer de laatste dienstverrichting in de distributieketen is vrijgesteld overeenkomstig artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn.

58.

De verwijzende rechter is van mening dat deze twee mogelijkheden problematisch zijn, aangezien de tussenpersoon zich, zonder de medewerking van de touroperator, in de situatie zou kunnen bevinden dat hij onmogelijk van de exacte samenstelling van de reisdienst op de hoogte kan zijn.

59.

Wat om te beginnen het geval van de aan btw onderworpen gemengde diensten van de touroperator betreft, zijn de verwijzende rechter en de Duitse regering van mening dat toekenning aan de touroperators van het recht om de btw over de bemiddelingsdiensten af te trekken zou kunnen leiden tot de terugbetaling van een fictieve btw.

60.

Volgens hen kan een verlaging van de maatstaf van heffing in het geval van een door een tussenpersoon aangeboden reisdienst slechts in aanmerking komen voor het deel van de reissom dat overeenkomt met de winstmarge van de touroperator, die gewoonlijk slechts een zeer gering deel van de reissom zal vertegenwoordigen.

61.

In deze context vragen de verwijzende rechter en de Duitse regering zich af hoe de tussenpersoon dat deel van de btw kan vaststellen. Zij stellen dat de tussenpersonen daartoe niet in staat zijn zolang zij niet op de hoogte zijn van de calculatiemethode van de touroperator. Wegens deze technische onmogelijkheid kunnen de beginselen van het arrest Elida Gibbs niet worden toegepast.

62.

Deze conclusie lijkt mij onjuist. Zoals Ibero Tours en de Commissie met hun voorbeelden hebben aangetoond, zijn de normale, op de tegenprestatie gebaseerde regeling van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en de op de winstmarge gebaseerde regeling van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn in principe gelijkwaardig wat de in het arrest Elida Gibbs omschreven beginselen betreft.

63.

Wanneer de in één enkele reisdienst samengevoegde onderdelen onder deze twee regelingen vallen, dwingt deze omstandigheid de tussenpersoon die een prijskorting verleent niet om over te gaan tot een afzonderlijke berekening. Zoals de Commissie stelt, doet de vraag of hij een dergelijke berekening slechts kan maken met de medewerking van de touroperator, zich derhalve niet voor.

64.

Wat vervolgens reisdiensten betreft waarvan bepaalde onderdelen zijn onderworpen aan de margeregeling van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn, terwijl andere krachtens lid 3 van datzelfde artikel zijn vrijgesteld, is het noodzakelijk ze uit te splitsen. Dat prijskortingen van de tussenpersoon slechts de toepassing van het arrest Elida Gibbs meebrengen voor de onderdelen die aan lid 2 van genoemd artikel zijn onderworpen, rechtvaardigt evenwel niet om dat arrest ook maar niet op die onderdelen toe te passen omdat de noodzakelijke uitsplitsing van de diensten, naargelang zij aan btw zijn onderworpen of zijn vrijgesteld, moeilijkheden met zich zou kunnen brengen.

65.

Het is inderdaad juist dat wanneer bepaalde onderdelen van de hoofdreisdiensten naargelang de omstandigheden onder artikel 26, lid 3, van genoemde richtlijn kunnen vallen, het aan de tussenpersoon is om aan te tonen in welke mate niet deze bepaling maar eerder de margeregeling (of de normale regeling) toepasselijk is. Het is echter niet gerechtvaardigd om dat bewijs onmogelijk te maken door a priori een verlaging van de maatstaf van heffing van de btw uit te sluiten.

66.

Met betrekking tot de moeilijkheden die zich kunnen voordoen bij het leveren van het vereiste bewijs om de btw af te trekken, moge het zo zijn dat touroperators terughoudend zijn hun tussenpersonen inzage te geven in de intern berekende prijs van elk onderdeel van een reis, maar zoals de Commissie aanvoert en anders dan de Duitse regering stelt, zie ik niet waarom deze ondernemingen zouden weigeren om op jaarbasis hun samengevoegde cijfergegevens over te leggen, zodat de tussenpersonen tot een exacte verdeling van hun handelingen voor het desbetreffende belastingjaar kunnen komen.

67.

Zoals Ibero Tours ter terechtzitting heeft opgemerkt, vormen de door de verwijzende rechter, de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk aangevoerde theoretische problemen in elk geval geen reden om van de beginselen van het arrest Elida Gibbs af te wijken.

68.

Op de tweede prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat in de gevallen waarin de hoofddienst van een touroperator gepaard gaat met een bemiddelingsdienst, het recht van de tussenpersoon om op basis van het arrest Elida Gibbs te verzoeken om verlaging van zijn maatstaf van heffing voor de btw wegens prijskortingen die hij aan verbruikers verleent, niet wordt aangetast door het enkele feit dat de hoofddienst onder de margeregeling van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn valt.

C – Derde prejudiciële vraag

69.

Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of een lidstaat die artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn correct in nationaal recht heeft omgezet, ingeval de hoofddienst is vrijgesteld van de belasting, verlaging van de maatstaf van heffing slechts mag weigeren wanneer deze lidstaat bijkomende voorwaarden voor de weigering van deze verlaging heeft vastgesteld krachtens de in deze bepaling neergelegde machtiging.

70.

Het gaat er derhalve om of een lidstaat verlaging van de maatstaf van heffing enkel op grond van de uitlegging in het arrest Commissie/Duitsland mag weigeren, zonder bijkomende voorwaarden te hoeven vaststellen. In genoemd arrest heeft het Hof geoordeeld dat „de Bondsrepubliek Duitsland, door geen bepalingen vast te stellen die, voor het geval dat kortingsbonnen zijn vergoed, voorzien in de mogelijkheid van een herziening van de maatstaf van heffing van de belastingplichtige die deze vergoeding heeft betaald, de krachtens artikel 11 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen” (18), met name gelet op het arrest Elida Gibbs.

71.

In deze zaak hadden de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk gerefereerd aan de situatie waarin de levering van de detailhandelaar aan de eindverbruiker een vrijgestelde transactie is, in welk geval de opneming van de kortingsbon in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar ertoe kon leiden dat ten nadele van de fiscus te veel werd afgetrokken, namelijk de in de nominale waarde van de bon begrepen btw. (19)

72.

Het Hof heeft daarop geantwoord dat „[i]n gevallen waarin vanwege een vrijstelling de op de kortingsbon vermelde waarde daarentegen niet belastbaar is in de lidstaat van waaruit het goed wordt verzonden, omvat evenwel geen enkele gefactureerde prijs – op dat niveau van de distributieketen of in een later stadium – btw, hetgeen betekent dat in een korting of een gedeeltelijke terugbetaling van die prijs evenmin een stuk btw kan zijn begrepen dat tot een verlaging van de door de fabrikant betaalde btw zou kunnen leiden”. (20)

73.

Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat „[m]et betrekking tot vrijgestelde exportleveranties of intracommunautaire leveringen, [...] de belastingautoriteiten aldus met gebruikmaking van de hun in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden, de fabrikant [kunnen] verhinderen van zijn belasting in een later stadium een bedrag dat een fictief btw-bedrag zou zijn, af te trekken”. (21)

74.

Volgens de verwijzende rechter kan deze laatstvermelde passage uit het arrest Commissie/Duitsland op twee manieren worden uitgelegd.

75.

Enerzijds zouden de lidstaten die artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn correct hebben omgezet, zich automatisch op dat arrest baseren om verlaging van de maatstaf van heffing wegens in een distributieketen verleende kortingen te weigeren, wanneer de laatste dienstverrichting aan de eindverbruiker is vrijgesteld.

76.

Anderzijds kan de formulering in punt 65 van het arrest Commissie/Duitsland luidende „met gebruikmaking van de hun in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheden”, eveneens aldus worden uitgelegd dat teneinde de verlaging van de maatstaf van heffing te weigeren ingeval de laatste dienstverrichting in een distributieketen is vrijgesteld van belasting, een lidstaat specifieke wetgeving moet vaststellen om dat doel te bereiken.

77.

Volgens Ibero Tours heeft de Bondsrepubliek Duitsland, aangezien zij in het kader van de bevoegdheden die haar bij artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn verleend geen specifieke voorwaarden heeft vastgesteld die de weigering van verlaging van de maatstaf voor heffing voor de btw kunnen rechtvaardigen, derhalve geen gegronde redenen om een dergelijke verlaging van de maatstaf van heffing te weigeren.

78.

De Duitse regering is van mening dat op de derde prejudiciële vraag moet worden geantwoord dat een lidstaat verlaging van de maatstaf van heffing in geval van vrijstelling van de hoofddienst reeds kan weigeren met enkel een beroep op het arrest Commissie/Duitsland, derhalve zonder specifieke bepalingen in zijn nationale recht te hoeven vast te stellen.

79.

Volgens deze regering hebben de in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn vermelde „voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld”, en krachtens welke de maatstaf van heffing wordt verlaagd, geen betrekking op de materiële inhoud van de maatstaf van heffing, maar uitsluitend op de vormvoorschriften waaraan moet worden voldaan om na de transactie om een verlaging van de maatstaf van heffing te verzoeken. De Duitse regering is aldus van mening dat het feit dat de hoofddienst een van btw vrijgestelde transactie vormt, een basisvoorwaarde is om de verlaging van de maatstaf van heffing te weigeren en zij is in deze context van mening dat het niet verplicht is om in nationale wetgeving specifieke voorwaarden vast te stellen teneinde de

toekenning van de verlaging bij vrijgestelde laatste transacties te weigeren.

80.

Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, „definieert artikel 11, C, lid 1, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de gevallen waarin de lidstaten de maatstaf van heffing onder de voorwaarden die zij zelf vaststellen, moeten verlagen. Zo dwingt deze bepaling de lidstaten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van de door de belastingplichtige verschuldigde btw, wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt”. (22)

81.

Uit deze passage blijkt derhalve duidelijk dat de lidstaten verplicht zijn, behoudens wanneer zij gebruikmaken van de in de tweede alinea van genoemde bepaling vastgestelde afwijkmogelijkheid (hetgeen in casu niet het geval is), om verlaging van de maatstaf van heffing te verlenen zodra aan de voorwaarden van dezelfde bepaling is voldaan. De Duitse regering stelt derhalve terecht dat de „voorwaarden die [door de lidstaten] worden vastgesteld” slechts betrekking kunnen hebben op de modaliteiten van de verlaging en niet op het bestaan van het recht op verlaging. (23)

82.

Punt 65 van het arrest Commissie/Duitsland moet derhalve vanuit dat gezichtspunt worden uitgelegd. Zoals de Commissie stelt, heeft het Hof met zijn uitspraak in punt 64 van dat arrest, dat „[i]n gevallen waarin vanwege een vrijstelling de op de kortingsbon vermeldde waarde daarentegen niet belastbaar is in de lidstaat van waaruit het goed wordt verzonden, omvat evenwel geen enkele gefactureerde prijs – op dat niveau van de distributieketen of in een later stadium – btw, hetgeen betekent dat in een korting of een gedeeltelijke terugbetaling van die prijs evenmin een stuk btw kan zijn begrepen dat tot een verlaging van de door de fabrikant betaalde btw zou kunnen leiden”, in feite het oog gehad op een dwingend rechtsgevolg en niet op een eenvoudige aan de lidstaten geboden mogelijkheid.

83.

Hoewel het Hof in punt 65 van genoemd arrest eveneens bepaalde aan de lidstaten in artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn geboden „mogelijkheden” vermeldt, beogen deze slechts dat de lidstaten de door genoemde richtlijn gewenste fiscale behandeling correct kunnen verwezenlijken, gelet op het feit dat afwijkingen van de materiële regel, die facultatief zijn en exact afgebakend, afzonderlijk worden behandeld in de tweede alinea van genoemde bepaling.

84.

Deze conclusie wordt bevestigd door het arrest Becker (24), waarin het Hof met betrekking tot artikel 13 van de Zesde richtlijn, met het opschrift „Vrijstellingen in het binnenland”, waarvan deel B zelf het opschrift „Overige vrijstellingen” heeft, heeft geoordeeld dat de zinsnede „onder de voorwaarden die [de lidstaten] vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren”, en meer in het bijzonder het begrip „voorwaarden”, „generlei betrekking hebben op de materiële omschrijving van de voorziene vrijstelling” (25) en dat „een lidstaat [...] een belastingplichtige die weet aan te tonen dat hij fiscaal onder een van de door de richtlijn vrijgestelde categorieën valt, niet [kan] tegenwerpen dat de bepalingen die de toepassing van de vrijstelling juist moeten vergemakkelijken, nog niet zijn vastgesteld”. (26)

85.

In de onderhavige zaak blijkt mutatis mutandis nog duidelijker dat de formulering „de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld” de lidstaten niet de mogelijkheid biedt om criteria op te leggen die het recht van de belastingplichtige op verlaging van de maatstaf van heffing „[i]n geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden” (27), afhankelijk zouden stellen van voorwaarden, teniet zouden doen gaan of de uitoefening ervan praktisch onmogelijk zouden maken.

86.

De juiste omzetting van genoemde richtlijn brengt derhalve mee dat de maatstaf van heffing voor de btw van de tussenpersoon niet kan worden verlaagd in het geval dat de hoofddienst een vrijgestelde transactie vormt, omdat het inherent is aan het stelsel van de Zesde richtlijn dat in dat geval geen verlaging plaatsvindt, en wel zonder dat de lidstaat voor dat doel specifieke voorwaarden zou moeten vaststellen.

87.

Op de derde prejudiciële vraag moet derhalve worden geantwoord dat het inherent is aan het stelsel van de Zesde richtlijn, dat een lidstaat ingeval de hoofddienst is vrijgesteld van de belasting, verlaging van de maatstaf van heffing voor de btw weigert zonder vooraf in specifieke wetgeving bijkomende voorwaarden met dat doel te hebben bepaald.

VI – Conclusie

88.

Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1)

De beginselen met betrekking tot de verlaging van de maatstaf van heffing in het geval van ondernemingen die de gebruiker van een in een later stadium verrichte dienst prijskortingen verlenen, zoals omschreven in het arrest van het Hof van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), zijn eveneens toepasselijk op een tussenpersoon (in casu een reisbureau) die voor zijn rekening een prijskorting verleent aan de afnemer (in casu de reiziger) van de hoofddienst (in casu de dienst van de touroperator) waarbij deze tussenpersoon heeft bemiddeld.

2)

In de gevallen waarin de hoofddienst van een touroperator gepaard gaat met een bemiddelingsdienst, wordt het recht van de tussenpersoon om op basis van het arrest van het Hof van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), te verzoeken om verlaging van zijn maatstaf van heffing voor de btw wegens prijskortingen die hij aan gebruikers verleent, niet aangetast door het enkele feit dat de hoofddienst valt onder de margeregeling van artikel 26, lid 2, 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.

3)

Het is inherent aan het stelsel van de Zesde richtlijn 77/388, dat een lidstaat ingeval de hoofddienst is vrijgesteld van de belasting, verlaging van de maatstaf van heffing voor de belasting over de toegevoegde waarde weigert zonder vooraf in specifieke wetgeving bijkomende voorwaarden met dat doel te hebben bepaald.”

(1) Oorspronkelijke taal: Frans.

(2) Arrest van 24 oktober 1996 (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339).

(3) De Zesde richtlijn is gedurende de periode 2002-2004 meerdere malen gewijzigd, maar de op de onderhavige zaak betrekking hebbende bepalingen zijn niet gewijzigd. Ik gebruik in de onderhavige conclusie derhalve de tekst van deze richtlijn zoals deze luidde in de geconsolideerde versie van 1 januari 2000, die aan het begin van de periode waarop de onderhavige zaak betrekking heeft, van kracht was.

(4) Ibero Tours gebruikt andere getallen.

(5) Zie arrest van 19 juni 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Jurispr. blz. I-6289).

(6) Zie arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald (punten 34 en 35).

(7) Ibidem (punt 31).

(8) Ibidem (punt 24). Zie eveneens arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, Jurispr. blz. I-8315, punt 45).

(9) Arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald (punt 24).

(10) Arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald (punt 45).

(11) In het vorige punt verwijst het Hof naar de moeilijkheid om de algemene regels toe te passen met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting, wegens de grote verscheidenheid van diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, alsmede de praktische moeilijkheden voor deze ondernemingen, die een belemmering kunnen vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid (zie arrest First Choice Holidays, reeds aangehaald, punt 24).

(12) Zie arrest First Choice Holidays, reeds aangehaald (punt 25).

(13) Ibidem (punten 26 en 27).

(14) Zie punt 26 van de conclusie van advocaat-generaal Tizzano in de zaak die heeft geleid tot het arrest First Choice Holidays, reeds aangehaald.

(15) Arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald (punt 33).

(16) Zie arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths (C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punt 15).

(17) Zie arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald (punt 28).

(18) Zie arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald (punt 79).

- (19) Ibidem (punt 62).
- (20) Ibidem (punt 64).
- (21) Ibidem (punt 65).
- (22) Arrest Goldsmiths, reeds aangehaald (punt 16). Cursivering van mij.
- (23) Zie in deze zin punten 84 en 85 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak die heeft geleid tot het arrest Commissie/Duitsland, reeds aangehaald.
- (24) Arrest van 19 januari 1982 (8/81, Jurispr. blz. 53).
- (25) Ibidem (punt 32).
- (26) Ibidem (punt 33).
- (27) Artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn.