ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

16 januari 2014*

„Belasting over toegevoegde waarde — Handelingen van reisbureaus — Verlening van korting aan reizigers — Bepaling van heffingsmaatstaf voor diensten in het kader van optreden als tussenpersoon”

In zaak C-300/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 26 april 2012, ingekomen bij het Hof op 20 juni 2012, in de procedure

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

tegen

Ibero Tours GmbH,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, K. Lenaerts, vicepresident van het Hof, waarnemend rechter van de Eerste kamer, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 juni 2013,

gelet op de opmerkingen van:

— Ibero Tours GmbH, vertegenwoordigd door P. Englert, Rechtsanwalt, en P. Moser, barrister,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door L. Christie als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 juli 2013,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Dusseldörf-Mitte (hierna: „Finanzamt") en Ibero Tours GmbH (hierna: „Ibero Tours") over de bepaling van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") die Ibero Tours moest betalen voor de aanslagjaren 2002 tot en met 2005.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn 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".

4 Artikel 11, A, lid 3, van de Zesde richtlijn luidt:

„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;

[...]"

5 Artikel 11, C, van de Zesde richtlijn, „Diversen", bepaalt in lid 1, eerste alinea:

„In geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld."

6 Artikel 26 van de Zesde richtlijn, „Bijzondere regeling voor reisbureaus", luidt:

„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 [btw] 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 [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."

Duits recht

7 § 17, lid 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG"), in de van 1 januari 2002 tot 16 december 2004 geldende versie, bepaalde:

„Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 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 de gevallen van § 1, lid 1, punt 5, en § 13b. Van herziening van de aftrek van voorbelasting kan worden afgezien 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. [...]"

8 § 17, lid 1, UStG, in de sinds 16 december 2004 geldende versie, bepaalt:

„Bij wijziging van de maatstaf van heffing voor een belastbare handeling in de zin van § 1, lid 1, punt 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 geldt niet indien hij door de wijziging van de maatstaf van heffing economisch niet wordt bevoordeeld. Indien in die gevallen een andere ondernemer door de wijziging van de maatstaf van heffing economisch wordt bevoordeeld, moet die ondernemer zijn aftrek van voorbelasting herzien. Het bepaalde in de eerste tot en met de vierde volzin geldt op overeenkomstige wijze in de gevallen van § 1, lid 1, punt 5, en § 13b. Van herziening van de aftrek van voorbelasting kan

worden afgezien 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. [...]”

9 § 25, leden 1 tot en met 4, UStG, in de sinds 1 april 1999 geldende versie, bepaalt:

„1. De volgende bepalingen zijn van toepassing op de reisdiensten van een ondernemer die niet voor de onderneming van de dienstontvanger bestemd zijn, voor zover de ondernemer daarbij tegenover de dienstontvanger in eigen naam optreedt en gebruikmaakt van reisdiensten van derden. De dienst van de ondernemer moet als overige dienst worden aangemerkt. Indien de ondernemer in het kader van een reis de dienstontvanger meerdere soortgelijke diensten verstrekt, gelden deze als één enkele overige dienst. De plaats van de overige dienst wordt bepaald overeenkomstig § 3a, lid 1. Als reisdiensten van derden worden aangemerkt de leveringen door en de overige diensten van derden welke de reizigers rechtstreeks ten goede komen.

2. De overige dienst is vrijgesteld, voor zover de daarmee verband houdende reisdiensten van derden in een derde land worden verricht. [...]

3. De maatstaf van heffing voor de overige dienst wordt gevormd door het verschil tussen het bedrag dat de dienstontvanger besteedt om de dienst te ontvangen en het bedrag dat de ondernemer voor de reisdiensten van derden betaalt. [...]

4. In afwijking van § 15, lid 1, mag de ondernemer de hem voor de reisdiensten van derden afzonderlijk in rekening gebrachte belastingbedragen niet als voorbelasting aftrekken. Voor het overige blijft § 15 onverlet.”

10 In de sinds 1 januari 2005 geldende versie van het UStG bepaalt § 25, lid 4:

„4. In afwijking van § 15, lid 1, mag de ondernemer de hem voor de reisdiensten van derden afzonderlijk in rekening gebrachte belastingbedragen en de overeenkomstig § 13b verschuldigde belastingbedragen niet als voorbelasting aftrekken. Voor het overige blijft § 15 onverlet.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Ibero Tours verleent in het kader van haar economische activiteit diensten als tussenpersoon op het Duitse grondgebied die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen. Deze diensten zijn deels vrijgesteld en worden deels belast.

12 In het kader van haar belaste handelingen biedt zij, als tussenpersoon, door touroperators aan klanten verstrekte reisdiensten aan die onder de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn vallen. Hoewel Ibero Tours een reisbureau is, is die bijzondere regeling niet van toepassing op de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, aangezien zij slechts optreedt als tussenpersoon en krachtens artikel 26, lid 1, tweede volzin, van de Zesde richtlijn voor een dergelijk bureau de bijzondere regeling van dat artikel niet geldt.

13 Ibero Tours verstrekt als tussenpersoon diensten aan touroperators en ontvangt van hen de overeengekomen provisies. Zij verleende reizigers evenwel korting, die zij bekostigde met een deel van haar provisies. Zij heeft btw betaald op alle ontvangen provisies, maar heeft het Finanzamt nadien verzocht die belasting te herzien voor de aanslagjaren 2002 tot en met 2005 en de aan de klanten verleende kortingen van de maatstaf van heffing af te trekken.

14 Het Finanzamt heeft dat verzoek ingewilligd, maar enkel voor de diensten van de touroperators die waren belast in het kader van de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn. Voor de krachtens artikel 26, lid 3, van de Zesde richtlijn vrijgestelde diensten van de touroperators heeft het Finanzamt Ibero Tours' verzoek om herziening afgewezen.

15 Na een onsuccesvolle bezwaarprocedure heeft Ibero Tours beroep ingesteld bij het Finanzgericht, dat dit beroep heeft toegewezen. Het Finanzamt heeft tegen de beslissing van het Finanzgericht beroep ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

16 De verwijzende rechter vraagt zich in de eerste plaats af of de door het Hof in zijn arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339), vastgestelde beginselen kunnen worden toegepast wanneer een tussenpersoon in het kader van een dienstverrichting korting verleent op de hoofddienst waarvoor hij als tussenpersoon optreedt.

17 Het neutraliteitsbeginsel vormt weliswaar een argument om de beginselen van dat arrest in de onderhavige zaak toe te passen, maar twijfel is niettemin mogelijk, aangezien het Hof in dat arrest heeft geoordeeld over een „distributieketen" waarbinnen meermaals „soortgelijke goederen" onder dezelfde voorwaarden worden geleverd. Bijgevolg wenst de verwijzende rechter te vernemen of die begrippen in het hoofdgeding relevant zijn, aangezien de verstrekker van de hoofddienst en de tussenpersoon verschillende handelingen stellen, die elk onderworpen zijn aan een eigen fiscale behandeling.

18 Gesteld dat de als tussenpersoon verleende diensten deel zouden uitmaken van een distributieketen waarvoor de door het Hof in het arrest Elida Gibbs geformuleerde beginselen gelden, is het volgens het Bundesfinanzhof in de tweede plaats niet zeker dat hetzelfde geldt wanneer de hoofddiensten onder artikel 26 van de Zesde richtlijn vallen. De verwijzende rechter betwijfelt of toepassing van de door het Hof in dat arrest vastgestelde beginselen in dat geval tot een correcte belastingheffing leidt.

19 Voorts merkt hij op dat het Hof in zijn arrest van 15 oktober 2002, Commissie/Duitsland (C-427/98, Jurispr. blz. I-8315) heeft geoordeeld dat de lidstaten de uit het arrest Elida Gibbs voortvloeiende beginselen niet hoeven toe te passen wanneer de hoofddienst is vrijgesteld. In dat opzicht moet volgens de verwijzende rechter het arrest Commissie/Duitsland aldus worden begrepen dat de beginselen die het Hof heeft vastgesteld in het arrest Elida Gibbs niet hoeven te worden toegepast wanneer de laatste dienst in de distributieketen is vrijgesteld. Hoewel de hoofddiensten onder de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn vallen, stelt lid 3 van dat artikel deze diensten gelijk met een vrijgestelde handeling van een tussenpersoon wanneer de handelingen waarvoor de verrichter van die diensten een beroep doet op andere belastingplichtigen door laatstgenoemden buiten de Europese Unie worden verricht. Wanneer die handelingen zowel binnen als buiten de Unie worden verricht, is de dienstverrichting slechts gedeeltelijk vrijgesteld.

20 Daaruit volgt de vraag hoe het reisbureau en de voor dat bureau bevoegde belastingautoriteiten moeten bepalen in hoeverre de voornaamste reisdienst is vrijgesteld en de door het Hof in het arrest Elida Gibbs vastgestelde beginselen dus niet mogen worden toegepast.

21 In de derde plaats gaat de verwijzende rechter in op de situatie waarin een lidstaat artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn correct heeft uitgevoerd maar niettemin wenst uit te sluiten dat de door de tussenpersoon verschuldigde btw wordt verlaagd wanneer de hoofddiensten zijn vrijgesteld. Hij betwijfelt of een correcte uitvoering van die bepaling volstaat om dat uit te sluiten en vraagt zich af of de betrokken lidstaat een regeling moet vaststellen waarin die verlaging uitdrukkelijk wordt neergelegd. Volgens hem staven de punten 65 en 66 van het reeds aangehaalde arrest Commissie/Duitsland die laatste opvatting, aangezien in die punten sprake is van „mogelijkheden" voor de lidstaten. Hij meent echter dat niet noodzakelijk in die zin moet worden geconcludeerd wanneer het erom gaat de gevolgen van een door het Hof gegeven uitlegging te beperken.

22 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Wordt overeenkomstig de door het Hof [...] in het arrest [...] Elida Gibbs[, reeds aangehaald,] 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 [...] in [dat] arrest [...] 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 [...]?

3) Indien het Hof ook op de tweede vraag een bevestigend beantwoord geeft: mag een lidstaat die artikel 11, C, lid 1, van de Zesde richtlijn [...] 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de door het Hof in het arrest Elida Gibbs vastgestelde beginselen voor de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw van toepassing zijn wanneer een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon op eigen initiatief en op eigen kosten aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator.

24 Om die vraag te beantwoorden, zij eraan herinnerd dat volgens artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de maatstaf van heffing voor goederenleveringen en diensten alles is 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 die handelingen verband houden.

25 Artikel 26 van de Zesde richtlijn strekt er natuurlijk toe de praktische moeilijkheden te vermijden die voortvloeien uit de omstandigheid dat reisbureaus en touroperators meerdere diensten verrichten, op verschillende plaatsen, maar om deze doelstelling te verwezenlijken, hoeft geenszins te worden afgeweken van de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn. Die regel hanteert het begrip „wat de [...] dienstverrichter [...] als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde [...] van de ontvanger of van een derde” om de maatstaf van de heffing te bepalen (zie arrest van 19 juni 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Jurispr. blz. I-6289, punt 26).

26 In het hoofdgeding ontvangt de touroperator als tegenprestatie voor zijn diensten de volledige prijs van de reis, zonder korting. Daaraan wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat Ibero Tours aan de touroperator slechts een lager bedrag – de prijs van de reis minus de aan haar verschuldigde provisie – betaalt, dat niets anders is dan het resultaat van verrekening van op basis van verschillende vorderingen verschuldigde bedragen.

27 Daarnaast heeft de omstandigheid dat Ibero Tours de korting aan de eindgebruiker bekostigt met een deel van haar provisie of andere middelen geen weerslag op de prijs van de door de touroperator verstrekte diensten of op de prijs van de diensten die Ibero Tours als tussenpersoon aan die operator verstrekt, aangezien zij geen korting verleent voor de diensten die zij als tussenpersoon aan deze touroperator verstrekt en het bestaan en het bedrag van Ibero Tours' korting aan de eindverbruiker die touroperator niet raken.

28 De in het arrest Elida Gibbs geformuleerde beginselen hebben geen invloed op de bepaling van de maatstaf van heffing in een situatie zoals die in het hoofdgeding.

29 In dat verband zij eraan herinnerd dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat de maatstaf van heffing van de btw moet worden verminderd met de korting die de fabrikant van een product die met de eindverbruiker geen rechtstreekse contractuele relatie heeft maar de eerste schakel is in een keten van handelingen die bij de eindverbruiker eindigt, aan die eindverbruiker verleent door middel van kortingbonnen die detailhandelaars aannemen en terugbetaald krijgen door de fabrikant (arrest Elida Gibbs, reeds aangehaald, punten 31, 34 en 35). In de zaak die heeft geleid tot het arrest Elida Gibbs werd de tegenprestatie voor de belastingplichtige, die de eerste schakel in een keten van handelingen was, daadwerkelijk verlaagd door de korting die hij rechtstreeks aan de eindverbruiker had toegekend.

30 In de omstandigheden van het hoofdgeding is de touroperator echter niet de eerste schakel in een keten van handelingen, aangezien hij zijn diensten rechtstreeks aan de eindverbruiker verstrekt en Ibero Tours slechts optreedt als tussenpersoon bij die enkele handeling. Ibero Tours verstrekt op haar beurt een dienst – bemiddeling – die volledig verschilt van de door de touroperator verstrekte dienst.

31 Daarnaast verleent de touroperator in het hoofdgeding geen korting, aangezien Ibero Tours hem in elk geval de overeengekomen prijs moet betalen, ongeacht de eventuele korting die zij de reiziger verleent.

32 In deze omstandigheden is er geen sprake van gevolgen voor de tegenprestatie die de touroperator voor de verkoop van een reis ontvangt of de tegenprestatie die Ibero Tours voor haar optreden als tussenpersoon ontvangt wanneer een reisbureau in de positie van Ibero Tours een deel van de prijs van die reis bekostigt, zodat de eindverbruiker van de reis een verlaagde prijs geniet. Een dergelijke prijsvermindering leidt bijgevolg overeenkomstig artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn noch voor de hoofddienst, noch voor de dienst van het reisbureau tot een verlaging van de maatstaf van heffing.

33 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de bepalingen van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de door het Hof in het arrest Elida Gibbs vastgestelde beginselen voor de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw niet van toepassing zijn wanneer een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon op eigen initiatief en op eigen kosten aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator.

Tweede en derde vraag

34 Aangezien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord, hoeven de tweede en de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen 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, moeten aldus worden uitgelegd dat de door het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94), vastgestelde beginselen voor de bepaling van de maatstaf van heffing van de belasting over de toegevoegde waarde niet van toepassing zijn wanneer een reisbureau dat optreedt als tussenpersoon op eigen initiatief en op eigen kosten aan de eindverbruiker korting verleent op de hoofddienst, die wordt verricht door een touroperator.

ondertekeningen