

Zaak C-108/22

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

16 februari 2022

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny

Datum van de verwijzingsbeslissing:

26 augustus 2021

Verzoekende partij:

C. sp. z o.o. (thans in liquidatie)

Verwerende partij:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Mogelijkheid tot toepassing van de bijzondere winstmargeregeling van artikel 119 van de btw-wet op de door verzoekster verrichte wederverkoop van accommodatiediensten die zonder aanvullende diensten worden verstrekt en eerder op eigen naam zijn gekocht van andere belastingplichtigen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Toepassing van artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG op een hotelbroker

Prejudiciële vraag

Moet artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [...] aldus worden uitgelegd dat het van toepassing is op een belastingplichtige die hotelbroker is en die accommodatiediensten koopt en aan

andere marktdeelnemers doorverkoopt, wanneer er bij deze handelingen geen sprake is van andere, aanvullende diensten?

Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikelen 306, 307, 308, 309 en 310

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku od towarów i usług (wet betreffende de belasting over goederen en diensten) van 11 maart 2004 (hierna: „btw-wet”): artikel 119

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoekster staat geregistreerd als btw-plichtige en is een zogenoemde hotelbroker. In het kader van haar economische activiteiten biedt zij de mogelijkheid om accommodatiediensten te boeken in hotels en andere inrichtingen met een soortgelijke functie in Polen en in het buitenland. Aangezien de onderneming niet beschikt over eigen accommodatie, koopt zij op eigen naam en voor eigen rekening accommodatiediensten van andere belastingplichtigen en verkoopt zij deze vervolgens door aan haar klanten. Dit zijn entiteiten die economische activiteiten verrichten. De onderneming verkoopt geen accommodatiediensten aan retailklanten. Afhankelijk van de behoeften en verwachtingen van haar klanten geeft zij hun tevens advies over de keuze van de plaats van accommodatie en helpt zij hen bij het organiseren van hun reis. Bij het boeken en doorverkopen van een accommodatiedienst verleent de onderneming evenwel meestal geen aanvullende diensten aan de klant in de vorm van toeristische informatie of toeristisch advies. In dit geval is de klant namelijk alleen geïnteresseerd in de aankoop van de accommodatiedienst. De prijs waartegen de onderneming de individuele accommodatiediensten doorverkoopt, omvat de kosten voor de verwerving van de betreffende dienst en de inkomsten van de onderneming in de vorm van een transactievergoeding voor het verrichten van de boeking.
- 2 Verzoekster heeft de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „Dyrektor”) de volgende vraag gesteld:

„Is de door de onderneming verrichte wederverkoop van accommodatiediensten die eerder op eigen naam zijn gekocht van andere belastingplichtigen en die zonder aanvullende diensten worden verstrekt, als toeristische dienst onderworpen aan de btw in het kader van de bijzondere winstmargeregeling van artikel 119 van de btw-wet?”

- 3 Volgens verzoekster moet deze vraag bevestigend worden beantwoord.
- 4 De Dyrektor heeft het standpunt van verzoekster in zijn ruling van 27 april 2017 onjuist bevonden. Volgens deze autoriteit is een hoteldienst waarbij accommodatie en eventueel ontbijt wordt verstrekt geen toeristische dienst aangezien het geen volledige, uit meerdere prestaties bestaande dienst betreft.
- 5 Verzoekster heeft tegen deze ruling beroep ingesteld bij de rechter, die dat beroep gegrond heeft verklaard. Hij heeft geoordeeld dat de wederverkoop van accommodatiediensten onder de ruimere categorie van toeristische diensten valt en derhalve moet worden belast volgens de bijzondere winstmargeregeling.
- 6 De belastingautoriteit heeft tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter (de hoogste bestuursrechter).

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 De Dyrektor heeft erop gewezen dat een toeristische dienst een uitgebreide, aan de reiziger ten goede komende dienst is die bestaat uit meerdere deeldiensten zonder welke het betreffende toeristische evenement niet zou kunnen plaatsvinden. Derhalve is de autoriteit van mening dat onder het begrip „toeristische diensten” moet worden verstaan georganiseerde of individuele vrijetijdsreizen die verband houden met recreatie en amusement en die derhalve een zogenoemd uitgebreid evenementenprogramma vormen. De autoriteit heeft er daarbij op gewezen dat de catalogus van diensten die een door een organisator verleende toeristische dienst vormen een open karakter heeft en dat een specifieke verrichting aan een specifieke behoefte van de opdrachtgever moet voldoen om als dienst te kunnen worden aangemerkt. De autoriteit is van mening dat de aankoop van diensten en goederen die voldoen aan de behoeften en verwachtingen van de reiziger, in het geval van toeristische diensten het rekenkundige aspect voor de vaststelling van de marge vormt.
- 8 Volgens de Dyrektor is een toeristische dienst als bedoeld in artikel 119 van de btw-wet een dienst die bestaat uit verschillende externe en eigen diensten, zoals hoteldiensten, restauratie en vervoer, die gericht zijn op het organiseren van het verblijf van de klant buiten zijn woonplaats en die nauw met elkaar verbonden zijn, zodat zij vanuit economisch oogpunt een geheel vormen. Derhalve is de autoriteit van mening dat onder het begrip „toeristische diensten” moet worden verstaan georganiseerde of individuele vrijetijdsreizen die verband houden met recreatie en amusement en die derhalve een zogenoemd uitgebreid evenementenprogramma vormen. Volgens de autoriteit heeft de wettelijke definitie van een toeristische dienst onder meer betrekking op hoteldiensten. Uit het voorgaande heeft de autoriteit geconcludeerd dat een dienst slechts als toeristische dienst kan worden aangemerkt indien deze uit meerdere diensten bestaat, wat in de onderhavige zaak niet het geval was.

- 9 De lagere bestuursrechter heeft ingestemd met het standpunt van verzoekster en heeft erop gewezen dat de wijze van het heffen van belasting over toeristische diensten is geregeld in artikel 119 van de btw-wet. Deze bepaling geeft uitvoering aan artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG. Deze bepalingen voorzien in de verplichte toepassing van de winstmargeregeling op toeristische diensten. De toepassing van deze regeling sluit de mogelijkheid tot het aftrekken van voorbelasting uit met betrekking tot de diensten die samen een toeristische dienst vormen en die zijn verworven om de reiziger rechtstreeks ten goede te komen.

Tevens heeft de lagere bestuursrechter aangevoerd dat ook in de nationale rechtspraak en rechtsleer het standpunt wordt ingenomen dat hoteldiensten, zelfs wanneer zij worden verricht zonder aanvullende diensten die verband houden met de organisatie van de vrijetijd, in de praktijk kunnen worden beschouwd als aan de winstmargeregeling onderworpen toeristische diensten.

Volgens die rechter kan bij de uitlegging van het begrip „toeristische dienst” ook redelijkerwijs worden uitgegaan van de beginselen van taalkundige uitlegging en moet een systematische uitlegging worden gehanteerd om de uitkomst daarvan te versterken. In dit verband heeft hij erop gewezen dat het begrip „toerisme” volgens de definitie die is opgenomen in het woordenboek van de Poolse taal betrekking heeft op georganiseerde collectieve of individuele reizen buiten de vaste verblijfplaats, in een vreemd gebied met toeristische doeleinden of als vorm van actieve vrijetijdsbesteding. Aangezien het verstrekken van accommodatiediensten tot doel heeft te voorzien in de basisbehoeften van personen die zich tijdelijk buiten hun gewone verblijfplaats bevinden, is de verrichting van een dergelijke dienst derhalve een vorm van toeristische dienstverlening.

- 10 Om de hierboven genoemde redenen was de lagere bestuursrechter het eens met verzoeksters standpunt dat de door de onderneming verkochte hoteldiensten – in de omstandigheden als beschreven in het verzoek om afgifte van een ruling – als zelfstandige dienst volgens de winstmargeregeling moeten worden belast.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 11 De verwijzende rechter wijst erop dat de kern van het geschil in de onderzochte zaak bestaat in de vraag of om een dienst te kunnen aanmerken als toeristische dienst die krachtens artikel 119, lid 1, van de btw-wet onder de bijzondere winstmargeregeling valt, moet worden voldaan aan het vereiste van uitgebreide dienstverlening en, bijgevolg, of een accommodatiedienst die op eigen naam is gekocht van andere belastingplichtigen en die vervolgens zonder aanvullende diensten is doorverkocht, een toeristische dienst kan vormen.
- 12 De beantwoording van deze vraag komt neer op het beslechten van de kwestie van de juiste uitlegging van de bepalingen van artikel 119, lid 1, van de btw-wet, waaruit volgt dat de belastbare basis van toeristische diensten bestaat in het bedrag van de marge, verminderd met het bedrag van de verschuldigde belasting, onder

voorbehoud van lid 5. Overeenkomstig artikel 119, lid 2, van deze wet wordt onder de in lid 1 bedoelde marge verstaan het verschil tussen het door de ontvanger van de dienst verschuldigde bedrag en de prijs die door de belastingplichtige is betaald voor de verwerving van goederen en diensten van andere belastingplichtigen die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger; als diensten die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger worden beschouwd diensten die onderdeel van de verrichte reisdienst zijn, met name vervoer, verblijf en logies alsmede verzekering. Voorts bepaalt artikel 119, lid 3, dat het bepaalde in lid 1 van toepassing is ongeacht wie de betreffende toeristische dienst verwerft, wanneer de belastingplichtige: i) op eigen naam en voor eigen rekening ten behoeve van de koper van de dienst handelt; ii) bij de verrichting van de dienst goederen en diensten van andere belastingplichtigen koopt die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger.

- 13 Indien aan alle hierboven genoemde voorwaarden is voldaan, dient op de betreffende toeristische diensten de bijzondere winstmargeregeling te worden toegepast. Om een door een belastingplichtige verrichte dienst volgens de beginselen van de margeregeling te kunnen belasten moet de belastingplichtige die een dergelijke dienst verricht, op eigen naam en voor eigen rekening handelen ten behoeve van de klant en moet hij van een btw-plichtige goederen of diensten kopen die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger.
- 14 De verwijzende rechter merkt op dat de btw-wet geen definitie van het begrip „toeristische dienst” bevat. Om vast te stellen op welke diensten de winstmargeregeling van toepassing is, moet derhalve worden verwezen naar de bewoordingen van artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG [voorheen 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 – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag; hierna: „Zesde richtlijn”], waarin de voorschriften van artikel 119, leden 1 en 2, van de btw-wet inzake het belasten van toeristische diensten zijn vervat.
- 15 Overeenkomstig artikel 306, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG passen de lidstaten 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.
- 16 Hoewel artikel 26 van de Zesde richtlijn het begrip „toeristische diensten” hanteert, komt dit begrip in de artikelen 306 en volgende van richtlijn 2006/112/EG niet meer voor. In beide bepalingen is er sprake van diensten die worden geleverd door reisbureaus en reisorganisatoren (touroperators). In de Zesde richtlijn wordt de regeling van artikel 26 omschreven als „Bijzondere regeling voor reisbureaus”, en ook hoofdstuk 3 van richtlijn 2006/112/EG is getiteld „Bijzondere regeling voor reisbureaus”. Volgens beide richtlijnen zijn

entiteiten die de hier bedoelde diensten verrichten derhalve aan de winstmargeregeling onderworpen.

- 17 De verwijzende rechter merkt op dat met het oog op de vaststelling of een samengestelde verrichting als een levering van goederen of een verrichting van diensten moet worden aangemerkt, er moet worden gekeken naar de dominante aspecten van een dergelijke verrichting.
- 18 Dit standpunt wordt bevestigd in de arresten van 22 oktober 1998, C-308/96 en C-94/97 (Madgett en Baldwin, EU:C:1998:496), en 19 juni 2003, C-149/01 (First Choice Holidays, EU:C:2003:358), die zijn gewezen tegen de achtergrond van de voorheen van kracht zijnde richtlijn en waaruit volgt dat in het geval van samengestelde diensten die uit verschillende verrichtingen bestaan al deze verrichtingen of prestaties voor btw-doeleinden als één enkele prestatie moeten worden beschouwd, mits deze verrichtingen in economisch opzicht een geheel vormen en de opsplitsing ervan kunstmatig van aard zou zijn.
- 19 Uit voornoemde arresten volgt dat elk geval waarin twijfel rijst over de vraag of een specifieke, uit meerdere prestaties en handelingen bestaande verrichting als een levering of een dienst moet worden aangemerkt, afzonderlijk moet worden beoordeeld en dat daarbij de specifieke omstandigheden van het litigieuze geval moeten worden onderzocht.
- 20 In het arrest in de gevoegde zaken C-308/96 en C-94/97 heeft het Hof er tevens op gewezen dat een hotelhouder niet automatisch kan worden geacht toeristische diensten te verrichten wanneer hij enkel een hoteldienst en geen samengestelde dienst met inbegrip van het verschaffen van onderdak aanbiedt. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn ook van toepassing is op ondernemers die, ook al bezitten zij formeel niet de hoedanigheid van reisbureau, op eigen naam reizen organiseren en die voor de levering van de diensten die gewoonlijk met dit soort activiteiten zijn verbonden, belastingplichtige derden inschakelen.
- 21 Opgemerkt zij dat, met het oog op de vaststelling van de heffingsbeginselen die van toepassing zijn in het geval van reizigers die onder de in artikel 119 van de btw-wet beschreven voorwaarden een hoteldienst zonder andere diensten kunnen kopen, het arrest van 26 september 2013 in zaak C-193/11, Commissie/Polen, EU:C:2013:608, van essentieel belang is. Het Hof heeft daarin aangegeven dat de winstmargeregeling tot doel heeft om een billijke verdeling van de opbrengsten van de inning van de btw tussen de lidstaten mogelijk te maken. Onder verwijzing naar artikel 307 van richtlijn 2006/112/EG heeft het Hof benadrukt dat transacties die onder de voorwaarden van artikel 306 met betrekking tot het aanbieden van reizen door reisbureaus worden verricht, worden beschouwd als één enkele door het betrokken reisbureau aan de reiziger geleverde dienst. Die enkele dienst is belastbaar in de lidstaat waar het reisbureau een vaste inrichting voor het verlenen van diensten heeft. Bijgevolg ontvangt de lidstaat van verbruik van de betrokken dienst (bijvoorbeeld de dienst van de hotelhouder) de daaruit voortvloeiende btw-

inkomsten en gaan de inkomsten uit de winstmarge van het reisbureau dat een dergelijke dienst aan de reiziger verkoopt naar de staat waar het reisbureau is gevestigd.

- 22 Het gesignaleerde probleem dient tevens te worden beoordeeld in het licht van het arrest van 19 december 2018 in zaak C-552/17, Alpenchalets Resorts, EU:C:2018:1032, waaruit volgt dat toeristische diensten moeten worden belast volgens de winstmargeregeling.
- 23 De verwijzende rechter geeft aan dat het in het kader van het in artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG neergelegde grondbeginsel van de btw-regeling, namelijk het neutraliteitsbeginsel, niet is toegestaan dat bepaalde diensten volgens de algemene regels worden belast, terwijl daarmee concurrerende diensten volgens de vereenvoudigde margeregeling worden belast. Dat zou namelijk kunnen leiden tot een inbreuk op het neutraliteitsbeginsel waarbij de wederverkoop van accommodatiediensten zonder aanvullende diensten volgens de algemene regels wordt belast, terwijl de wederverkoop van dezelfde accommodatiediensten maar nu met aanvullende diensten in aanmerking zou komen voor de toepassing van de vereenvoudigde winstmargeregeling.
- 24 Het standpunt van het Hof over de toepassing van artikel 306 van richtlijn 2006/112/EG op het gebied waarop de gestelde vraag betrekking heeft, zal het mogelijk maken de gerezen twijfels over de toepassing van de bijzondere winstmargeregeling op hoteldiensten zonder aanvullende diensten weg te nemen.