



Datum van
inontvangstneming

:

22/08/2017

Zaak C-422/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 juli 2017

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 februari 2017

Verzoekende partij:

Minister Finansów

Verwerende partij:

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

B E S L I S S I N G

van 16 februari 2017

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter) [omissis]
[samenstelling van de rechterlijke instantie]

heeft na de mondelinge behandeling op **7 februari 2017**

voor de **belastingkamer**

van het beroep in cassatie van de **Minister Finansów** (minister van Financiën)

tegen de uitspraak van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie**
(bestuursrechter in eerste aanleg te Krakau)

van **25 november 2014** [omissis]

inzake het beroep van **SKARPA TRAVEL Sp. z o.o. w Krakowie**

tegen de ruling van de **Minister Finansów**

van **15 mei 2014** [omissis]

inzake **belasting over de toegevoegde waarde**

beslist:

1) Krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie wordt het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vra[a]g[en]:

1. Dienen de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde [omissis] aldus te worden uitgelegd dat in het geval van vooruitbetalingen die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112/EG geldt, de belasting verschuldigd wordt op het in artikel 65 van richtlijn 2006/112/EG bepaalde tijdstip?
 2. **[Or. 2]** Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag: Dient artikel 65 van richtlijn 2006/112/EG aldus te worden uitgelegd dat een vooruitbetaling die een belastingplichtige heeft ontvangen bij het verrichten van reisdiensten waarvoor de bijzondere fiscale regeling voor reisbureaus overeenkomstig de artikelen 306 tot en met 310 van richtlijn 2006/112/EG geldt, voor belastingdoeleinden wordt verminderd met de in artikel 308 van richtlijn 2006/112/EG genoemde kosten die door de belastingplichtige werkelijk worden gedragen vóór ontvangst van de vooruitbetaling?
- 2) Overeenkomstig artikel 124, lid 1, punt 5, van de Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wet inzake het bestuursprocesrecht) van 30 augustus 2002 [omissis] wordt de zaak aangehouden totdat het Hof de bovengenoemde prejudiciële vragen heeft beantwoord.

[omissis]

[Or. 3 (1)] (opmerking van de vertaler: in het origineel begint de paginatelling op blz. 3 = blz. 1 van de motivering)

M O T I V E R I N G

I. Toepasselijke bepalingen

1. Unierechtelijke regelingen:

Bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1, met wijzigingen; hierna: „btw-richtlijn”):

Artikel 65. Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

Artikel 308. Voor de door het reisbureau verrichte ene dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs, de btw niet inbegrepen, in de zin van artikel 226, punt 8), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.

2. Nationale wetgeving:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over goederen en diensten van 11 maart 2004, Staatsblad van de Republiek Polen van 2011, nr. 177, pos. 1054, met wijzigingen; hierna: „Poolse btw-wet”):

Artikel 19a, lid 8. Indien voor de levering van een goed of de verrichting van een dienst de betaling, inzonderheid een aanbetaling, vooruitbetaling, voorschot, termijnbedrag, bouw- of woondeposito voor de vestiging van het coöperatieve eigendomsrecht op een woning of een voor andere doeleinden bestemde ruimte, geheel of gedeeltelijk is ontvangen, wordt de belasting over het ontvangen bedrag verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van deze betaling, behoudens lid 5, punt 4.

Artikel 119

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

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

[Or. 4 (2)] De op artikel 66 van de btw-richtlijn gebaseerde bepalingen die bij vooruitbetalingen voor de litigieuze reisdiensten het bijzondere tijdstip zouden vastleggen waarop de belasting verschuldigd wordt, gelden sinds 1 januari 2014 niet meer in Polen.

II. Feiten

1. Procedure voor de belastingdienst

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (hierna: vennootschap) verzocht om afgifte van een ruling. Bij de beschrijving van de feiten verklaarde zij dat zij bedrijfsactiviteiten in de vorm van een reisbureau uitoefent en voor haar klanten reisdiensten verricht. Voor de bepaling van de maatstaf van heffing paste zij de in artikel 119 van de Poolse btw-wet opgenomen bijzondere regeling (hierna: winstmargeregeling) toe. Volgens een praktijk die door in de toerismesector werkzame bedrijven algemeen wordt toegepast, vraagt de vennootschap aan haar klanten vaak vooruitbetalingen voor later te verrichten reisdiensten waarvan de hoogte meestal 100 % van de waarde van de te verrichten dienst bedraagt.

De vennootschap heeft de vraag gesteld op welk tijdstip zij de verschuldigdheid van de belasting in het geval van vooruitbetalingen dient te bepalen die zij ontvangt voor reisdiensten die later worden verrichten en volgens de bijzondere winstmargeregeling overeenkomstig artikel 119 van de Poolse btw-wet zijn belast.

De vennootschap is van mening dat zij op het tijdstip van ontvangst van vooruitbetalingen voor later te verrichten reisdiensten geen belastingverplichting overeenkomstig de algemene regelingen van artikel 19a, lid 8, van de Poolse btw-wet dient vast te stellen en de daarvoor verschuldigde belasting pas na verrichten van de betrokken reisdienst hoeft af te dragen, zodra haar het verschil bekend is tussen het door de ontvanger van goederen en diensten betaalde bedrag en het bedrag van de door haar werkelijk gedragen kosten voor de verkrijging van goederen en diensten van andere belastingplichtigen die rechtstreeks aan de reiziger ten goede komen, dus op het moment dat de winstmarge die in casu de maatstaf van heffing is, kan worden bepaald.

In de ruling verklaarde de Minister Finansów (hierna: „minister van Financiën”) (thans minister voor Ontwikkeling en Financiën) het standpunt van de vennootschap onjuist. Het feit dat een reiziger de vooruitbetaling voor een concrete en precies bepaalde dienst (reis, datum, prijs, voorwaarden enz.) verricht, pleit voor de juistheid van de belastingheffing op de vooruitbetaling voor de reisdienst, aldus de minister. De vennootschap dient derhalve het belastingbedrag aan de hand van de voor het verrichten van de reisdienst ontvangen vooruitbetaling te berekenen, waarbij in aanmerking moet worden genomen dat de winstmarge de maatstaf van heffing is. De vennootschap kan in plaats van de berekening van de winstmarge waarbij rekening moet worden gehouden met alle daadwerkelijk gedragen kosten, de op grond van de te voorziene kosten berekende winstmarge toepassen die zij bij de bepaling [Or. 5 (3)] van de prijs van de betreffende reis heeft berekend. Zodra dan met betrekking tot de concrete reis bekend is welke de werkelijke kosten voor de verkrijging van goederen en diensten van andere belastingplichtigen welke rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger zijn, en indien het met inachtneming van deze kosten berekende winstmargebedrag afwijkt van de eerder berekende winstmarge, dan moet de

vennootschap in haar belastingaangifte voor de afrekeningsperiode waarin de dienst is verricht, een belastingcorrectie uitvoeren. Voor de kosten die zijn ontstaan in latere periodes dan de periode waarin de dienst is verricht, moet een correctie van de belastingaangifte voor de periode waarin de dienst is verricht, worden uitgevoerd. Met betrekking tot deze diensten wordt de belasting niet later verschuldigd dan op het moment dat deze worden verricht.

2. Procedure voor de rechter in eerste aanleg

In het bij de rechter in eerste aanleg ingestelde beroep en in het verweer daarop hebben partijen hun eerder ingenomen standpunten in deze zaak gehandhaafd.

Bij uitspraak van 25 november 2014 [omissis] heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (bestuursrechter in eerste aanleg te Krakau) de ruling van de belastingdienst opgeheven.

De rechter heeft vastgesteld dat de door de minister van Financiën genoemde winstmarge die wordt berekend voor de dag waarop de btw verschuldigd wordt, niet de werkelijke winstmarge vormt die ten gevolge van het verrichten van de reisdienst wordt gegenereerd. Dit is volgens hem niet verenigbaar met artikel 119, lid 2, van de Poolse btw-wet waar sprake is van de „werkelijke kosten”, en leidt dit tot een ontoelaatbare wijziging van de wettelijke voorschriften voor de bepaling van de maatstaf van heffing. Het is de vraag of een dergelijke schatting van de maatstaf van heffing mogelijk is, aangezien de rechtsfiguur van de schatting voor nauwkeurig bepaalde gevallen is gereserveerd [artikel 23 van de Ordynacja podatkowa (Poolse belastingwet), artikel 109, lid 2, en artikel 32 van de Poolse btw-wet] en een specifieke sanctie voor de belastingplichtige voor nalatigheden bij de registratie van bedrijfseconomische gebeurtenissen vormt. Daarentegen wordt bij belastingplichtigen die reisdiensten verrichten, verplicht belasting geheven op de winstmarge (artikel 119, lid 3a, van de Poolse btw-wet).

De rechter in eerste aanleg volgde de opvatting van de vennootschap dat de rechtsfiguur van de correctie van de belastingaangifte is gereserveerd voor uitzonderingsgevallen en niet in het algemeen bij de berekening van de belasting kan worden toegepast. In het door de minister van Financiën beschreven geval zou de belastingplichtige gedwongen zijn om telkens weer dergelijke correcties uit te voeren.

Naar de opvatting van de rechter in eerste aanleg kan het bijzondere tijdstip waarop de verschuldigdheid van belasting bij reisdiensten wordt vastgesteld, worden afgeleid uit de bewoordingen van artikel 119 van de Poolse btw-wet. Aangezien de winstmarge wordt belast, welke wordt aangemerkt als het verschil tussen het bedrag [Or. 6 (4)] dat moet worden betaald door de ontvanger van goederen en diensten, en het bedrag van de werkelijke kosten die door de belastingplichtige worden gedragen voor de verkrijging van goederen en diensten van andere belastingplichtigen die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger, kan de vennootschap het standpunt innemen dat de belasting in het geval van een

vooruitbetaling voor het verrichten van reisdiensten pas verschuldigd wordt op het moment van vaststelling van deze winstmarge. Een andere uitlegging van de bovengenoemde bepaling is volgens de rechter in strijd met het wezen van de winstmargeregeling en tast de strekking ervan aan.

3. Procedure voor de Naczelny Sąd Administracyjny

De minister van Financiën heeft beroep in cassatie ingesteld tegen bovengenoemde uitspraak en daarbij schending van bepalingen van materieel recht aangevoerd, dat wil zeggen van artikel 19a, leden 1 en 8, juncto artikel 119 van de Poolse btw-wet, door de onjuiste uitlegging ervan, in die zin dat in de Poolse btw-wet het bijzondere tijdstip voor de vaststelling van de verschuldigdheid van belastingen in het geval van reisdiensten zou kunnen worden afgeleid uit de bewoordingen van artikel 119 van deze wet, dat wil zeggen dat de belasting in het geval van een vooruitbetaling voor het verrichten van reisdiensten pas verschuldigd wordt op het moment van vaststelling van deze winstmarge.

De minister van Financiën is van mening dat de opvatting dat de door belastingplichtigen die reisdiensten verrichten, gevraagde vooruitbetalingen niet zouden zijn belast, niet kan worden gevolgd, aangezien alle andere vooruitbetalingen, afgezien van de in de wet genoemde uitzonderingen, worden belast op het moment van ontvangst ervan. Vanwege het moment waarop reisbureaus facturen als bewijzen voor hun kosten ontvangen, verrekenen zij de voor vooruitbetalingen verschuldigde belasting zelfs na het verrichten van de dienst, hetgeen niet alleen in strijd is met artikel 19a, lid 8, van de Poolse btw-wet, maar ook met artikel 19a, lid 1, van deze wet, dat bij de belastingheffing op diensten overeenkomstig de winstmargeregeling tevens van toepassing is.

Als reactie op de door de vennootschap geschetste moeilijkheden om de maatstaf van heffing (winstmarge) op het moment van ontvangst van een vooruitbetaling aan de hand van de werkelijk gedragen kosten vast te stellen, en met inachtneming van de bijzondere aard van de werkzaamheden van reisbureaus, stemde de minister van Financiën in met de mogelijkheid om de winstmarge te gebruiken die door de belastingplichtige bij de bepaling van de prijs van de betreffende reis op grond van de te voorziene kosten werd berekend. Daarentegen liet hij het recht van een belastingplichtige om de winstmarge bij een vooruitbetaling met gebruikmaking van de werkelijk op dat moment gedragen kosten te berekenen, ongemoeid. De minister van Financiën kwam ertegen op dat de rechter in eerste aanleg geen rekening had gehouden met het feit dat in artikel 66 van de btw-richtlijn tijdstippen zijn vastgelegd waarop de belasting uiterlijk verschuldigd wordt. Indien de door de rechter voorgestane uitlegging zou worden gevolgd, zou dit ertoe leiden dat het uitblijven van een gebeurtenis die de bepaling van de winstmarge pas mogelijk maakt (bijvoorbeeld als er geen factuur van een zakenpartner komt), zou kunnen worden beschouwd als omstandigheid [Or. 7 (5)] die tot gevolg heeft dat de belasting niet verschuldigd wordt.

Aangezien de bepalingen van het Poolse recht en van het Unierecht inzake bijzondere regelingen voor reisbureaus geen algemene regels bevatten inzake de vaststelling van het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt, moeten volgens de minister de in titel VI van de btw-richtlijn en in Afdeling IV van de Poolse btw-wet opgenomen algemene beginselen worden toegepast.

III. Prejudiciële vragen

1. In de bij de Naczelny Sąd Administracyjny aanhangige zaak verzoekt de minister van Financiën om vaststelling dat de ontvangst – door een reisbureau – van vooruitbetalingen voor prijzen van reisdiensten die met toepassing van de winstmargeregeling (betaling voorafgaand aan het verrichten van de dienst) worden belast, maakt dat de belasting op het moment van ontvangst van deze vooruitbetaling verschuldigd wordt, waarbij de belastingplichtige (reisbureau) als maatstaf van heffing de winstmarge kan toepassen die hij bij de bepaling van de prijs van de betreffende dienst voor een reiziger heeft berekend, dus aan de hand van de geschatte kosten van de van andere belastingplichtigen verkregen diensten die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger.

2. Eerste vraag

Met deze vraag moet in wezen worden verduidelijkt of het feit dat in artikel 308 van de btw-richtlijn is voorzien in de bijzondere procedure voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor reisdiensten overeenkomstig de winstmargeregeling, gevolgen heeft voor het ontstaan van de belastingplicht met betrekking tot vooruitbetalingen aan reisbureaus voor het verrichten van dergelijke diensten.

Zoals aangegeven in punt 19 van het arrest van het Hof van Justitie van 25 oktober 2012, Kozak (C-557/11), bestaat „[d]e voornaamste doelstelling van de bijzondere btw-regeling voor de handelingen van reisbureaus [...] erin, de problemen te vermijden die de algemene bepalingen van de btw-richtlijn meebrengen voor de ondernemers in het geval van handelingen die de levering van prestaties van derden omvatten (zie in die zin arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 33). Toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou immers voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen **[Or. 8 (6)]** waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden en een belemmering vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid (zie arrest van 12 november 1992, Van Ginkel, C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punt 14)”.

Tot de wezenlijke inhoud van deze regeling behoort een bijzondere procedure ter bepaling van de maatstaf van heffing, waarbij de belastingplichtige bij de berekening van deze maatstaf (de winstmarge) de werkelijke uitgaven in aanmerking neemt die hij heeft verricht voor de verkrijging – van andere belastingplichtigen – van goederen en diensten welke rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger. Hier wordt derhalve verondersteld dat bij reisbureaus die

goederen en diensten verkrijgen welke rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger, het door de reiziger betaalde bedrag voor de door het reisbureau verrichte reisdienst niet de maatstaf van heffing vormt.

De btw-richtlijn bevat geen bijzondere bepalingen die de belastingheffing regelen op vooruitbetalingen op de prijs van reisdiensten die overeenkomstig de winstmargeregeling worden belast. In deze richtlijn is ook geen bepaling te vinden die toestaat dat wordt afgeweken van de verplichting tot afdracht van btw over een door een reisbureau ontvangen vooruitbetaling.

Artikel 66 van de btw-richtlijn biedt de lidstaten slechts de mogelijkheid om voor bepaalde handelingen of groepen van belastingplichtigen een ander dan het in artikel 65 voorziene tijdstip voor de verschuldigdheid van btw aan te houden.

De uit de rechtspraak van het Hof voortvloeiende beperkingen bij de belastingheffing op vooruitbetalingen hangen samen met het onderzoek of de betrokken, voorafgaand aan de goederenlevering of verrichting van een dienst ontvangen betaling als vooruitbetaling kan worden beschouwd in de zin van artikel 65 van de btw-richtlijn.

Het Hof heeft in punt 26 van het arrest van 3 mei 2012, Lebara (C-520/10), verklaard dat de leveringen van goederen en de diensten en niet de als tegenprestatie hiervoor verrichte betalingen aan btw onderworpen zijn. In het geval van vooruitbetalingen kan de btw evenwel verschuldigd worden zonder dat de levering heeft plaatsgevonden of de dienst is verricht, mits alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, reeds bekend zijn (zie punt 48 van het arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, C-419/02).

Bij de volgens de winstmargeregeling belaste dienst gaat het om een dienst **[Or. 9 (7)]** die door een reisbureau ten behoeve van een reiziger wordt verricht, te weten de persoon die de betrokken vooruitbetaling verricht. De vooruitbetaling kan dus op het moment dat deze wordt verricht, zonder twijfel in verband worden gebracht met een concrete dienst die door het reisbureau ten behoeve van de vooruitbetalende persoon wordt verricht, bijvoorbeeld een reis in een bepaalde periode of naar een bepaald land. Hierbij is ook de prijs van deze dienst die de reiziger moet betalen, reeds bekend. Zoals de vennootschap heeft verklaard, vraagt zij immers vooruitbetalingen van haar klanten met een waarde die meestal overeenstemt met de waarde van de gehele dienst.

Aangezien de door de reiziger verrichte vooruitbetaling dus een geconcretiseerde dienst betreft waarvan de voorwaarden en prijs bekend zijn, zou hierover belasting moeten worden geheven op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling door het reisbureau.

Artikel 65 van de btw-richtlijn, waarin het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, wordt vastgesteld op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling, bepaalt tegelijkertijd ook dat de belasting wordt berekend aan de hand van het

ontvangen bedrag. Analoog hieraan wordt de belasting overeenkomstig artikel 19a, lid 8, van de Poolse btw-wet verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetaling met betrekking tot het ontvangen bedrag.

Bij de mogelijkheid om de bij de winstmargeregeling voorziene wijze van berekening van de maatstaf van heffing toe te passen, ontstaan dan ook problemen wanneer de belastingplichtige de vooruitbetaling (volledige betaling of gedeeltelijke betaling) voorafgaand aan het verrichten van de reisdienst ontvangt en nog geen uitgaven heeft gedaan die bij de berekening van de winstmarge als maatstaf van heffing in aanmerking kunnen worden genomen, hoewel dergelijke uitgaven in de prijs van de dienst ten behoeve van de reiziger waren inbegrepen. In een dergelijk geval kent het reisbureau immers een voor de berekening van de winstmarge noodzakelijk element niet, en wel de werkelijk gedragen kosten voor de verkrijging van de diensten die rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger, dat wil zeggen het voor deze diensten werkelijk betaalde bedrag.

De veronderstelling dat een verrichte vooruitbetaling op grond van bovenstaande uiteenzetting steeds aan belasting onderhevig is, zal tot gevolg hebben dat de winstmargeregeling niet van toepassing zal zijn op de belastingheffing op vooruitbetalingen voor reisdiensten die op grond van deze regeling worden belast. Deze vooruitbetalingen zouden derhalve op het in artikel 65 van de btw-richtlijn genoemde tijdstip en overeenkomstig de daarin vastgelegde algemene beginselen worden belast.

In de rechtspraak van de Poolse bestuursrechters in eerste aanleg, onder meer in de uitspraak die de Naczelny Sąd Administracyjny in de onderhavige zaak dient te toetsen, wordt verondersteld dat de onmogelijkheid om de winstmarge te berekenen op het moment dat de vooruitbetaling voor reisdiensten wordt verricht, wegens gebrek aan kennis van de werkelijk gedragen kosten voor de verkrijging van goederen en diensten **[Or. 10 (8)]** van andere belastingplichtige die rechtstreeks ten goede komen aan reiziger, tot gevolg heeft dat de belasting in het geval van een vooruitbetaling pas verschuldigd wordt op het moment van vaststelling van de winstmarge. In de uitspraak van 19 december 2016, zaaknummer I FSK 510/15, heeft de Naczelny Sąd Administracyjny dit standpunt aanvaard en er onder aanvoering van de arresten Lebara (C-520/10) [...] en BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C-419/02) [...] bovendien op gewezen dat de belasting bij de belastingheffing op reisdiensten volgens de algemene beginselen overeenkomstig artikel 19a, lid 1, van de Poolse btw-wet verschuldigd wordt, dat wil zeggen op het tijdstip waarop deze worden verricht, hetgeen betekent dat aan alle contractuele voorwaarden met betrekking tot deze diensten is voldaan. Artikel 63 van de btw-richtlijn werd omgezet bij artikel 19a, lid 1, van de Poolse btw-wet.

Het hierboven uiteengezette standpunt leidt tot de conclusie dat het in artikel 65 van de btw-richtlijn bepaalde tijdstip waarop de btw over de verrichte vooruitbetaling verschuldigd wordt, niet van toepassing is op vooruitbetalingen die worden verricht voor volgens de winstmargeregeling belaste diensten van een

reisbureau. Dit standpunt moet evenwel leiden tot legitieme twijfels, in het bijzonder omdat dit noch in artikel 65 van de btw-richtlijn noch in enige andere bepaling van deze richtlijn direct is terug te vinden. Hierbij had kunnen worden verwacht dat in de systematiek van de btw-richtlijn, waarin de wisselwerkingen tussen beginselen en uitzonderingen daarop worden behandeld, tevens rekening zou zijn gehouden met de hier aan de orde zijnde vraag.

Naar de opvatting van de Naczelny Sąd Administracyjny is derhalve een uitlegging van bovengenoemde bepaling nodig voor de doelstellingen van de belastingheffing op vooruitbetalingen die worden ontvangen door een reisbureau dat de winstmargeregeling toepast.

3. Tweede vraag

Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag zouden evenwel nog niet alle in verband met de feiten van de onderhavige zaak bestaande twijfels zijn weggenomen. Indien de btw over de vooruitbetalingen voor de door reisbureaus te verrichten diensten overeenkomstig artikel 65 van de btw-richtlijn verschuldigd wordt, moet worden verduidelijkt of de belasting, zoals geregeld in deze bepaling, op basis van het bedrag van de vooruitbetaling moet worden berekend of dat bij de berekening daarvan de in artikel 308 van deze richtlijn opgenomen bijzondere wijze van bepaling van de maatstaf van heffing bij reisdiensten als onderdeel van een regeling moet worden meegenomen, die – zoals hierboven uiteengezet – werd ingesteld om met de toepassing van de algemene bepalingen inzake de plaats van de belastingheffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting praktische moeilijkheden voor reisbureaus **[Or. 11 (9)]** te vermijden.

Onder de feitelijke omstandigheden van de door de Naczelny Sąd Administracyjny behandelde zaak staat vast dat op het moment van ontvangst van de vooruitbetaling nog niet bekend is hoe hoog de werkelijke kosten zijn die door het reisbureau worden gedragen voor de verkrijging van diensten van andere belastingplichtigen welke rechtstreeks ten goede komen aan de reiziger.

De minister van Financiën is van mening dat het reisbureau onder deze omstandigheden bij de berekening van de over de vooruitbetaling verschuldigde belasting de winstmarge kan toepassen die het bij de bepaling van de prijs van de betrokken dienst (bijvoorbeeld een reis) aan de hand van de te voorziene kosten heeft berekend. Wanneer dan de werkelijke kosten van de concrete reis bekend worden en het met inachtneming van deze kosten berekende bedrag van de winstmarge afwijkt van de eerder berekende winstmarge, dan moet het reisbureau in zijn belastingaangifte voor de afrekeningsperiode waarin de dienst is verricht, een belastingcorrectie uitvoeren.

Het standpunt van de minister van Financiën inzake de mogelijkheid om een door het reisbureau ontvangen vooruitbetaling te verminderen, is niet verenigbaar met het in artikel 65 van de btw-richtlijn vastgelegde beginsel met betrekking tot vooruitbetalingen, op grond waarvan de btw overeenkomstig het ontvangen

bedrag wordt berekend, ondanks dat hierbij steeds ervan uit wordt gegaan dat ook bij de belastingheffing op deze vooruitbetaling de winstmargeregeling van toepassing is.

Hierbij staat buiten kijf dat het standpunt van de minister van Financiën ook een aanzienlijke wijziging inhoudt van de wijze van bepaling van de winstmarge zoals die is vastgelegd in artikel 308 van de btw-richtlijn, dat is omgezet bij artikel 19a, lid 8, van de Poolse btw-wet. Op grond van deze bepalingen kan een belastingplichtige immers de door hem gedragen „werkelijke kosten” meenemen bij de berekening van de winstmarge, waaronder de werkelijk uitgegeven bedragen voor de verkrijging van diensten die de reiziger rechtstreeks ten goede komen, worden begrepen.

Hoewel bovengenoemde opvatting berust op praktische overwegingen en daardoor ook gerechtvaardigd wordt, is hiervoor noch in artikel 65 noch in artikel 308 van de btw-richtlijn een grondslag te vinden.

De belastingheffing op het totaalbedrag van de vooruitbetaling zou kunnen leiden tot een voorlopige belasting (totdat een correctie wordt uitgevoerd) van een reisbureau dat verplicht is tot toepassing van de winstmargeregeling, waarbij het bedrag van de verschuldigde belasting, zoals bekend, aanzienlijk hoger kan zijn dan de uiteindelijk verschuldigde belasting.

Indien het reisbureau daarentegen de mogelijkheid zou hebben bij de belastingheffing op de vooruitbetaling (die overeenstemt met de totale of gedeeltelijke prijs van een dienst die een reiziger dient te betalen) de kosten van van andere belastingplichtigen verkregen diensten in aanmerking te nemen welke nog niet zijn betaald **[Or. 12 (10)]** en slechts ter bepaling van de prijs van de reisdienst werden berekend, dan zou dit de voorwaarden van de belastingheffing bij reisbureaus overeenkomstig de winstmargeregeling overschrijden, terwijl deze geschikt werden geacht de praktische moeilijkheden weg te nemen die reisbureaus ondervinden bij de toepassing van de algemene beginselen bij de vaststelling van de maatstaf van heffing.

Aangezien de winstmargeregeling een reisbureau de mogelijkheid biedt bij de berekening van de winstmarge de werkelijk gedragen kosten van verkregen diensten die rechtstreeks de reiziger ten goede komen, in aanmerking te nemen, zou naar de opvatting van de verwijzende rechter ervan uit moeten worden gegaan dat de toepassing van deze regeling op vooruitbetalingen het reisbureau de mogelijkheid moet bieden om de voor dergelijke diensten tot de dag van ontvangst van de vooruitbetaling werkelijk gedragen kosten (bijvoorbeeld kosten die door het reisbureau als vooruitbetalingen voor deze diensten werden betaald) af te trekken.

Desondanks is de Naczelny Sąd Administracyjny van mening dat de twijfels met betrekking tot de bepaling van de maatstaf en het tijdstip van de belastingheffing op vooruitbetalingen, die zijn betaald voor de prijs van reisdiensten en

overeenkomstig de winstmargeregeling worden belast, een verzoek om een prejudiciële beslissing ter uitlegging van artikel 65 van de btw-richtlijn door het Hof van Justitie rechtvaardigen.

4. Gezien de twijfels die in verband met de bovengenoemde bepalingen van de btw-richtlijn met betrekking tot door reisbureaus ontvangen vooruitbetalingen voor overeenkomstig de winstmargeregeling belaste reisdiensten zijn gerezen, is de Naczelny Sąd Administracyjny tot de conclusie gekomen dat hij verplicht is krachtens artikel [267], derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof van Justitie.

[omissis] [schorsing van de behandeling]

[omissis]