CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL A. TIZZANO

van 12 september 2002 [1]

1. Bij beschikking van 13 maart 2001 heeft de Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) (hierna: „Court of Appeal") krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging 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 (hierna: „Zesde richtlijn") [2]. In het bijzonder wenst de Court of Appeal te vernemen of het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, al dan niet het bedrag omvat dat een reisbureau dat als tussenpersoon voor rekening van een reisorganisator (tour operator) handelt, aan laatstgenoemde betaalt naast de door de koper van een georganiseerde reis betaalde prijs.

I — Rechtskader

A — *Het gemeenschapsrecht*

2. Artikel 26 van de Zesde richtlijn bevat een bijzondere regeling voor de vaststelling van de maatstaf van de heffing van de BTW op de handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren. De leden 1 en 2 van dit artikel bepalen in het bijzonder:

„1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voorzover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken 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 (tour operators) verstaan.

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB L 145, blz. 1. De latere wijzigingen van de Zesde richtlijn, laatstelijk bij richtlijn 2001/41/EG van de Raad van 19 januari 2001 (PB L 22, blz. 17), betroffen niet de tekst van het hier in geding zijnde artikel 26. Er is inmiddels echter een voorstel tot wijziging van deze bepaling bij de Raad ingediend (PB 2002, C 126 E, blz. 390).

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reizen worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de lidstaten 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."

B — *Het nationale recht*

3. De bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn is in het Verenigd Koninkrijk bekend als het Tour Operator's Margin Scheme (regeling betreffende de winstmarge van reisorganisatoren; hierna: „TOMS"). Deze regeling is neergelegd in artikel 53 van de Value Added Tax Act 1994 (wet van 1994 betreffende de BTW) en in de Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (verordening van 1987 betreffende de BTW van toepassing op reisorganisatoren). De werking van de TOMS is gepreciseerd in VAT Leaflet 709/5/88 (BTW-circulaire 709/5/88) van de Commissioners of Customs & Excise (hierna: „Commissioners") [3].

II — De feiten, de nationale procedure en de prejudiciële vraag

A — *De feiten van het hoofdgeding*

4. Volgens de verwijzingsbeschikking organiseert de vennootschap First Choice Holidays Plc (hierna: „First Choice") pakketreizen die in een brochure worden aangeboden en via reisbureaus aan het publiek worden verkocht. De contracten tussen First Choice en de reisbureaus bepalen slechts dat het reisbureau voor elke verkochte reis First Choice de betrokken brochureprijs moet betalen, en dat het zijnerzijds recht heeft op een commissie, die gewoonlijk 10 % van die prijs bedraagt. Deze contracten zwijgen echter over de aan de klanten te berekenen prijzen en laten de reisbureaus derhalve vrij om kortingen op de brochureprijzen te verlenen. Uiteindelijk moeten dus de reisbureaus, telkens wanneer zij een korting verlenen, het verschil tussen de brochureprijs van de reis en de werkelijk door de koper van de reis betaalde prijs dragen.

3 — De Commissioners zijn in het Verenigd Koninkrijk belast met de administratie en de inning van de BTW.

5. Nog steeds volgens de verwijzingsbeschikking weet First Choice in het algemeen niet, of haar reizen goedkoper worden verkocht en evenmin welke kortingen worden verleend. Hunnerzijds kennen de klanten de financiële overeenkomsten tussen First Choice en de reisbureaus niet. Uit de verwijzingsbeschikking volgt bovendien dat de betrokken kortingen meestal lager zijn dan de door First Choice aan het reisbureau verschuldigde commissie. In sommige gevallen zijn ze echter daaraan gelijk of zelfs hoger.

6. In concreto ontvangt het reisbureau bij verkoop van een reis dus de prijs van de koper en betaalt deze door aan First Choice, eventueel aangevuld met het bedrag van de verleende korting. Tegelijkertijd trekt het reisbureau echter van het aan First Choice verschuldigde bedrag zijn verkoopcommissie af, vermeerderd met BTW. Het uiteindelijk door First Choice ontvangen bedrag omvat dus niet de aan het reisbureau verschuldigde commissie en de BTW op deze commissie.

B — *De nationale procedure en de prejudiciële vraag*

7. Blijkens de stukken heeft First Choice tot 1998 de maatstaf van heffing voor de toepassing van het TOMS berekend op basis van het totale bedrag dat zij van de reisbureaus ontving, ongeacht of door hen al dan niet kortingen op de reissom waren verleend. Bij brief van 29 september 1998 verzocht zij de Commissioners om terugbetaling van de betaalde BTW ten bedrage van 921 456 GBP, omdat zij bij de berekening van de maatstaf van heffing enkel rekening had moeten houden met de werkelijk door de kopers van de reizen betaalde prijs, en niet met de bedragen van de eventueel door de reisbureaus verleende en ten laste van hen blijvende kortingen. Omdat zij het niet eens waren met deze uitlegging, hebben de Commissioners het verzoek van First Choice bij brief van 9 oktober 1998 afgewezen.

8. First Choice heeft tegen deze weigering van de Commissioners beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal London (Verenigd Koninkrijk), dat het beroep bij beslissing van 22 november 1999 toewees. Het was van oordeel dat het verschil tussen de brochureprijs en de werkelijk aan de kopers in rekening gebrachte prijs, dat ten laste van de reisbureaus bleef en door hen aan First Choice was betaald, niet in de berekening van de maatstaf van heffing voor de toepassing van het TOMS moest worden opgenomen. De Commissioners hebben tegen deze beschikking beroep ingesteld bij de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Verenigd Koninkrijk), dat bij arrest van 28 juni 2000 de beslissing in eerste aanleg heeft bevestigd. Naar het oordeel van de High Court kan het door de reisbureaus aan First Choice betaalde prijsverschil niet een „bedrag dat de reiziger moet betalen" in de zin van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn vormen. Verder heeft de High Court vastgesteld dat het oordeel van het

VAT and Duties Tribunal, dat dit bedrag de door de reisbureaus aan First Choice betaalde tegenprestatie vormt voor de mogelijkheid om zelf over de prijs van de reis te beslissen, van feitelijke aard is en in beroep niet meer kan worden aangetast [4].

9. De Commissioners hebben tegen dit arrest van de High Court beroep ingesteld bij de Civil Division van de Court of Appeal, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Wanneer een reisorganisator als bedoeld in artikel 26 van richtlijn 77/388/EEG

a) pakketreizen verkoopt via een reisbureau in het kader van een commissieovereenkomst;

b) het reisbureau toestaat om de pakketreizen te verkopen met korting op de prijs die in de brochure van de reisorganisator is vermeld (zodat de reiziger voor de reis slechts de verlaagde prijs hoeft te betalen);

c) het reisbureau dat de reis tegen een verlaagde prijs heeft verkocht, verplicht, hem niet de alleen door de reiziger werkelijk betaalde prijs over te maken, maar hem ook een aanvullend bedrag te betalen dat gelijk is aan de aan de reiziger (die geen weet heeft van de financiële afspraken tussen de reisorganisator en het reisbureau) verleende korting, zodat het reisbureau jegens de reisorganisator gehouden is de volle brochureprijs van de reis te betalen;

d) zich ertoe verbindt aan het reisbureau een commissie te betalen die op basis van de brochureprijs van de reis wordt berekend en die in de praktijk met het door het reisbureau verschuldigde bedrag wordt verrekend, zoals hierboven sub c is uiteengezet;

e) niet weet of het reisbureau een bepaalde reis met korting heeft verkocht, en evenmin hoeveel die korting in voorkomend geval bedraagt;

4 — Blijkens de verwijzingsbeschikking (punt 6, blz. 4) worden in de Britse rechtspleging op BTW-gebied de relevante feiten vastgesteld door het VAT and Duties Tribunal. Een eventueel hoger beroep tegen de beslissingen van dit gerecht kan slechts rechtsvragen betreffen (Section 11 van de Tribunals and Inquiries Act 1992).

f) in zijn verhouding met het reisbureau de verkoop van de reis boekt tegen de volle brochureprijs van die reis;

1) hoe moet, uitgaande van deze feiten, het aanvullende bedrag [bedoeld in sub c hierboven] dat door het reisbureau aan de reisorganisator wordt betaald, voor de toepassing van artikel 26, lid 2, van de richtlijn worden aangemerkt?

2) omvat het ‚totale bedrag dat de reiziger moet betalen' als bedoeld in artikel 26, lid 2, van de richtlijn, ook het hierboven sub c bedoelde aanvullende bedrag?"

III — Procesverloop voor het Hof

10. Tijdens de schriftelijke procedure hebben First Choice, het Verenigd Koninkrijk, de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie van de Europese Gemeenschappen opmerkingen ingediend. Met uitzondering van de Duitse regering hebben zij ter terechtzitting van 14 maart 2002 mondelinge opmerkingen gemaakt.

IV — Beoordeling

A — *Voorafgaande opmerkingen over het doel en de strekking van de prejudiciële vraag*

11. Alvorens de bespreking van de vraag van de Court of Appeal te beginnen, moet ik het doel en de strekking ervan nader bepalen, en wel in het bijzonder in het licht van de discussie tussen partijen over het eerste gedeelte van de vraag, die volgens First Choice opnieuw zou moeten worden geformuleerd.

12. Ik zal dan ook met het eerste gedeelte van de vraag beginnen. Wanneer ik haar argumenten goed heb begrepen, komt het betoog van First Choice erop neer dat het volgens de in artikel 234 EG vastgestelde bevoegdheidsverdeling de taak is van de nationale rechter om te bepalen hoe het aanvullende bedrag dat het reisbureau onder de in de vraag vermelde omstandigheden aan de reisorganisator betaalt, is te kwalificeren voor de toepassing van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn. Volgens haar gaat het daarbij niet om uitlegging van de betrokken gemeenschapsbepalingen, wat de taak van het Hof is, maar om toepassing ervan op de feiten van het hoofdgeding, wat toch de taak van de nationale rechter is [5].

5 — In dit verband verwijst First Choice naar het arrest van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Jurispr. blz. I-285, in het bijzonder punt 11).

13. Bovendien, zo voegt First Choice hieraan toe, heeft op nationaal niveau het VAT and Duties Tribunal de in casu relevante feiten reeds gekwalificeerd, terwijl het in het geding voor de verwijzende rechter nog slechts erom gaat of deze kwalificatie, gelet op de nationale procedureregels, in beroep kan worden aangetast. Zo gezien zou het eerste gedeelte van de vraag in werkelijkheid bedoeld zijn om vast te stellen of, zoals volgens First Choice door de Commissioners voor de Court of Appeal is verklaard, het gemeenschapsrecht in de weg staat aan de toepassing van de Britse procedureregels, omdat zij toetsing van de door het VAT and Duties Tribunal gegeven kwalificatie van de feiten uitsluiten.

14. Naar mijn mening is een herformulering van het eerste gedeelte van de vraag in de door First Choice voorgestelde zin, waartegen overigens zowel het Verenigd Koninkrijk als de Commissie zich verzet, niet gerechtvaardigd. In het kader van de door artikel 234 EG ingestelde samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof kan het Hof, wanneer de vragen niet goed zijn geformuleerd of buiten zijn bevoegdheid vallen, uit alle door de nationale rechter verstrekte gegevens, en met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de elementen van gemeenschapsrecht putten die, gelet op het onderwerp van het geschil, uitlegging behoeven. In die omstandigheden gaat het Hof zonodig over tot de herformulering van de gestelde vragen [6].

15. Hoewel de tekst van de vraag van de Court of Appeal de feiten van de aldaar aanhangige zaak nauwkeurig weergeeft, betekent dat nog niet dat het Hof deze feiten dan ook rechtstreeks moet beoordelen, waardoor het buiten de grenzen van de bij artikel 234 EG opgedragen taak zou treden [7]. Na lezing van deze vraag lijkt mij de conclusie juister, dat de daarin door de verwijzende rechter — overigens in algemene bewoordingen — vermelde feiten enkel dienen ter omschrijving van het kader van de rechtsvraag waarover hij om een uitspraak van het Hof verzoekt.

16. Uit het onderzoek van het dossier blijkt in elk geval duidelijk, dat de voor beslechting van het hoofdgeding relevante rechtsvraag waarover het Hof zich zou moeten uitspreken niet de door First Choice bedoelde vraag is, te weten of de voor beroepen geldende Britse procedureregels eventueel onverenigbaar met het gemeenschapsrecht zijn. Gezien de motivering van

6 — Zie onder meer arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9), en, meer recent, 18 november 1999, Teckal (C-107/98, Jurispr. blz. I-8121, punt 34, en de aldaar aangehaalde rechtspraak), alsmede van 10 mei 2001, Agorà en Excelsior (C-223/99 en C-260/99, Jurispr. blz. I-3605, punt 24). Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Léger van 13 juni 2000 in de zaak Mayeur (arrest van 26 september 2000, C-175/99, Jurispr. blz. I-7755, punt 25).

7 — Zie voor het onderscheid tussen „uitlegging" en „toepassing" van het gemeenschapsrecht in de procedure van artikel 234 EG in een zaak waarin het Hof uitdrukkelijk was verzocht om een uitspraak over de aan de nationale rechter voorgelegde feiten, de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 29 oktober 1998 in de zaak Lloyd Schuhfabrik Meyer (arrest van 22 juni 1999, C-342/97, Jurispr. blz. I-3819, punten 8-13).

de verwijzingsbeschikking vraagt de nationale rechter zich integendeel uitdrukkelijk af, hoe het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn moet worden uitgelegd, teneinde de juiste strekking ervan te kunnen bepalen.[8] Dat is mijns inziens de vraag die het Hof in deze zaak moet onderzoeken.

17. Om precies te zijn, is de vraag van de Court of Appeal over het geheel genomen mijns inziens deze, of het door het reisbureau aan de reisorganisator betaalde aanvullende bedrag al dan niet als een gedeelte van het „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in de zin van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn moet worden beschouwd voor de berekening van de maatstaf van heffing van de organisator. Eigenlijk hebben beide gedeelten van de vraag in werkelijkheid hetzelfde doel: hoe het betrokken aanvullende bedrag rechtens moet worden gekwalificeerd voor artikel 26, lid 2, is volgens mij niets anders dan de vraag of dit bedrag valt onder het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in diezelfde bepaling. In beide gevallen gaat het er in wezen om, of de betaling door het reisbureau kan worden beschouwd als de tegenprestatie voor een door de reisorganisator aan de reiziger verleende dienst.

8 — Zie in het bijzonder de punten 2, 7, 9, 11, en 12 van de motivering van de verwijzingsbeschikking.

18. Ik zal beide gedeelten van de vraag dus verder gezamenlijk behandelen.

B — *De prejudiciële vraag zelf*

19. Ik ga nu over tot bespreking van de prejudiciële vraag in de door mij voorgestelde formulering. Ik moet daarbij in etappes werken en eerst vaststellen of het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn ook de bedragen omvat die door derden aan een reisbureau of (zoals in casu) aan een reisorganisator zijn betaald. Zo ja, dan moet vervolgens worden vastgesteld of dit begrip ook het „aanvullende bedrag" omvat dat in de door de verwijzende rechter vermelde bijzondere omstandigheden door het reisbureau is betaald.

20. Wat het eerste punt betreft, kan het standpunt van First Choice worden samengevat als volgt. Zij is van mening dat artikel 26 van de Zesde richtlijn een uitzondering vormt op de in artikel 11 van deze richtlijn vastgestelde algemene regels voor de maatstaf van heffing en niet een bijzonder geval van toepassing van deze regeling. Het zou dus onjuist zijn om de woorden „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, uit te leggen in het licht van het in artikel 11, A,

lid 1, sub a gebruikte begrip „tegenprestatie", dat alle bedragen omvat die voor een dienst zijn betaald, ongeacht of zij door de ontvanger van de dienst of door een derde zijn betaald[9]. Volgens First Choice is, anders dan in de algemene regeling van artikel 11, in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren in artikel 26, lid 2, enkel de specifieke betrekking tussen de dienstontvanger en de dienstverlener, dat wil zeggen tussen de reiziger en (in casu) de reisorganisator, van belang. In die omstandigheden kunnen de eventueel door een derde aan die organisator betaalde bedragen slechts onder het „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" vallen, wanneer de derde heeft gehandeld als opdrachtgever of vertegenwoordiger van de reiziger.

21. Het Verenigd Koninkrijk, de Bondsrepubliek Duitsland en de Commissie zijn een andere mening toegedaan. In het bijzonder het Verenigd Koninkrijk, en tot op zekere hoogte ook de Bondsrepubliek Duitsland, betoogt dat de bij artikel 26 ingevoerde uitzondering op de algemene regeling van de Zesde richtlijn, zoals alle uitzonderingsbepalingen, moet worden beperkt tot het strikt noodzakelijke om het door de bepaling nagestreefde doel te bereiken, dat wil zeggen vereenvoudiging van de toepassing van de algemene BTW-regeling in de bijzondere situatie van reisbureaus, waarin die regeling tot aanzienlijke praktische moeilijkheden kan leiden. Vanuit dat gezichtspunt is er geen enkele reden ervan uit te gaan dat artikel 26, lid 2, van de richtlijn een uitzondering maakt op het begrip tegenprestatie in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn. Dit begrip speelt, in tegenstelling tot wat First Choice stelt, bij de uitlegging van de in artikel 26, lid 2, gebruikte uitdrukking „totale bedrag dat door de reiziger moet worden betaald" wel degelijk een rol. Daaronder vallen ook de bedragen die zijn betaald door een derde in verband met de dienst van de reisorganisator, dat wil zeggen in verband met de totstandbrenging van de reis voor de klant.

22. De Commissie legt bijzondere nadruk op het feit dat het opnemen van alles wat aan de reisorganisator voor de dienst aan de reiziger is betaald in het „totale bedrag dat door de reiziger moet worden betaald", strookt met een algemeen beginsel op dit gebied. In het andere geval zou er immers een ongerechtvaardigd verschil ontstaan tussen de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn en de gewone BTW-regeling die dan, omdat daarin voor de vaststelling van de maatstaf van heffing rekening wordt gehouden met alles wat aan de dienstverrichter is betaald, ongeacht of de betaling afkomstig is van de dienstontvanger, de koper of een derde, ongunstiger zou zijn dan de bijzondere regeling.

9 — Ik herinner eraan, dat op grond van artikel 11, A, lid 1, sub a, voor de meeste diensten de maatstaf van heffing wordt gevormd door „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".

23. Ik sluit mij aan bij dit laatste standpunt. Om te beginnen wijs ik erop dat, zoals terecht is opgemerkt, de bij artikel 26 van de Zesde richtlijn ingevoerde regeling beoogt de gewone BTW-regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van de voorbelasting aan te passen aan de bijzondere kenmerken van de werkzaamheden van reisbureaus, in het bijzonder om de voor hen uit de toepassing van deze regels voortvloeiende moeilijkheden te vermijden [10]. Bovendien is er ook terecht op gewezen dat de regeling van artikel 26, die een uitzondering op de gewone regeling van de Zesde richtlijn vormt, slechts moet worden toegepast voorzover dat noodzakelijk is om het doel ervan te bereiken [11].

24. Artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn voorziet immers in een specifieke methode voor de berekening van de maatstaf van heffing, ter vereenvoudiging van de teruggave van de voorbelasting die door de reisbureaus en door de reisorganisatoren is betaald op prestaties van derden die voor de totstandbrenging van een reis noodzakelijk zijn. De door deze ondernemingen verleende diensten worden immers gekenmerkt door het feit dat zij dikwijls uit meerdere prestaties van derden bestaan, met name op het gebied van vervoer en verblijf, zowel binnen als buiten het grondgebied van de lidstaat waar de onderneming is gevestigd of een vaste inrichting heeft [12].

25. In de normale BTW-regeling (artikel 11, A, lid 1, sub a) is de maatstaf van heffing voor de meeste diensten de *tegenprestatie* van de verrichte dienst. Dit brengt mee dat het reisbureau, voor de teruggave van de betaalde voorbelasting over de voor de organisatie van de reis benodigde diensten van anderen, eerst in elke lidstaat waarin deze diensten zijn verkregen, de noodzakelijke administratieve formaliteiten zou moeten vervullen, met voorop het aanvragen van een BTW-nummer. Vanzelfsprekend zou dat het normale verloop van de werkzaamheden van reisbureaus en reisorganisatoren zeer moeilijk maken. In de regeling van artikel 26, lid 2, wordt de maatstaf van heffing van de BTW dan ook gevormd door de *winstmarge* van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het „totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet

10 — Zie arresten van 12 november 1992, Van Ginkel (C-163/91, Jurispr. blz. I-5723, punten 13-15), en 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 33), alsmede de conclusie van advocaat-generaal Léger van 30 april 1998 in deze laatstgenoemde zaken (punt 27). Bovendien moet de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn ook verzekeren dat de opbrengst van de BTW toekomt aan de lidstaat waarin het uiteindelijke „gebruik" heeft plaatsgevonden van de verschillende diensten waaruit de aan de reiziger verleende enkelvoudige dienst is samengesteld, dat wil zeggen in die waarin de reiziger van deze diensten geniet (zie in dit verband de toelichting bij het voorstel tot wijziging van de Zesde richtlijn met betrekking tot het genoemde artikel 26, aangehaald in voetnoot 2; zie ook B. J. M. Terra, J. Kajus, *A Guide to European VAT Directives, Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD, 2002, sub artikel 26, in het bijzonder blz. 106.14). Dit doel wordt nagestreefd door middel van de bijzondere berekeningsmethode voor de maatstaf van heffing en de bepaling van de plaats van heffing, voorzien in artikel 26 (zie hieronder, voetnoot 13).

11 — Arrest Madgett en Baldwin, reeds aangehaald (punt 34).

12 — Arrest Van Ginkel, reeds aangehaald (punt 14). Advocaat-generaal Gulmann heeft in zijn conclusie van 1 oktober 1992 in deze zaak opgemerkt (punt 3), dat de bijzondere regeling van artikel 26, die van toepassing is ongeacht de vraag of de werkzaamheden van het reisbureau (of van de reisorganisator) in een of meerdere lidstaten worden verricht, voornamelijk is ingegeven door de „grensoverschrijdende" elementen van deze werkzaamheden.

betalen" en de werkelijke door het reisbureau (of in dit geval de reisorganisator) gedragen kosten voor diensten van andere belastingplichtigen. Omdat de voorbelasting dus als kostenelement wordt beschouwd, krijgt de reisorganisator deze impliciet terug. [13]

26. Weliswaar is de afwijkende berekeningsmethode van de maatstaf van heffing van de BTW in de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn in het licht van het doel van deze bijzondere regeling verdedigbaar, maar ik zie niet in waarom het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in het kader van deze regeling een andere strekking zou moeten hebben dan het begrip „tegenprestatie" in de normale regeling. Het feit dat de berekeningsmethode van de maatstaf van heffing in deze twee regelingen verschilt, brengt geenszins mee dat de overige daarbij in aanmerking te nemen elementen ook verschillen. Deze begrippen betreffen allebei duidelijk hetzelfde economische gegeven, namelijk de aan de verrichter van de dienst betaalde prijs, en zouden dus dezelfde strekking moeten hebben, tenzij een andere uitlegging juist in het licht van het doel van artikel 26 gerechtvaardigd is.

27. Het enige door First Choice aangevoerde argument voor een restrictievere uitlegging van het begrip „totale bedrag dat door de reiziger moet worden betaald" dan het begrip „tegenprestatie" is het bijzondere karakter van de regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn ten opzichte van de algemene regels van deze richtlijn. Zoals wij reeds hebben gezien, kan dit bijzondere karakter echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om het doel van deze regeling te bereiken en ik zie niet in, ik herhaal het, waarom een uitlegging van de uitdrukking „totale bedrag dat door de reiziger moet worden betaald" die aansluit bij de algemene regel van artikel 11, A, lid 1, sub a, met dit doel in strijd zou zijn.

28. Ook het door First Choice gemaakte onderscheid tussen door een derde — als gemachtigde of vertegenwoordiger van de reiziger — betaalde bedragen, die wel onder het „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" zouden vallen, en bedragen die zijn betaald door een derde die geen enkele rechtsbetrekking met de reiziger heeft, waarbij dat niet het geval zou zijn, lijkt mij ongegrond. Zoals reeds gezegd, duidt de uitdrukking „totale bedrag dat door de reiziger moet worden betaald" in het stelsel van artikel 26 van de Zesde richtlijn op niets anders dan de prijs van de reis, dat wil zeggen de tegenprestatie van de „dienst van het reisbureau aan de reiziger" in zin van deze bepaling. Artikel 26 gaat ter berekening van de winstmarge van het reisbureau, via vergelijking van de prijs van de reis en de kosten van de organisator, uit van het economische, niet het juridische aspect van de uitwisseling van prestaties (reis/tegenprestatie). Er is echter geen

13 — Aldus wordt tegelijk een juiste verdeling van de opbrengst van de belasting tussen de lidstaten verzekerd. De opbrengst van de BTW op de diensten waaruit de reis is samengesteld, wordt immers toegedeeld aan de lidstaten waarin de reiziger van deze diensten geniet (want deze belasting krijgt de reisorganisator in die staten niet terug), terwijl de BTW op de winstmarge van het reisbureau door de uitdrukkelijke bepaling van artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn toevalt aan de lidstaat waarin het reisbureau is gevestigd (zie boven, voetnoot 10).

enkele reden om aan te nemen dat de gemeenschapswetgever met de vermelding van de „reiziger" de bedoeling heeft gehad dat de bedragen die als tegenprestatie zijn betaald door derden die de prestatie niet ontvangen, met als enige uitzondering derden die in naam of voor rekening van de reiziger handelen, niet in de berekening van de winstmarge werden betrokken. First Choice voert daarvoor ook geen overtuigende argumenten aan.

29. Ik voeg hieraan toe dat, zoals reeds gezegd, een uitlegging die onder het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" ook de bedragen brengt die een derde als tegenprestatie voor de organisatie van de reis heeft betaald, bevestiging vindt in de rechtspraak van het Hof. Ook op prijskortingen past het Hof het beginsel toe van de „subjectieve" waarde, volgens hetwelk voor de berekening van de maatstaf van heffing in het kader van de normale regeling van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn de tegenprestatie wordt gevormd door alles wat de leverancier van goederen of de dienstverrichter werkelijk in een concreet geval heeft ontvangen [14].

30. Ik ben dus van mening dat de uitdrukking „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn de bedragen omvat die door een derde aan de reisorganisator als tegenprestatie voor de totstandbrenging van de reis zijn betaald [15].

31. Gelet op het voorgaande zal ik thans, zoals reeds aangekondigd, bezien of dit begrip het aanvullende bedrag kan omvatten dat door het reisbureau aan de reisorganisator is betaald in de door de verwijzende rechter vermelde bijzondere omstandigheden. Anders gezegd, er moet worden bepaald of dit aanvullende bedrag kan worden beschouwd als een gedeelte van de aan de reisorganisator betaalde tegenprestatie.

32. In dit verband betoogt First Choice dat het door het reisbureau betaalde aanvullende bedrag in werkelijkheid verband houdt met een andere economische handeling dan die betreffende de verkoop van de reis. Volgens haar gaat het om de tegenprestatie van een door de reisorganisator aan het reisbureau verleende dienst die bestaat in de mogelijkheid om de verkoopprijs van de reis zelf vast te stellen. Ter ondersteuning van dit standpunt stelt First Choice dat de klant de overeenkomsten tussen het reisbureau en de organisator niet kent; hij heeft als enige verplichting om de — verlaagde — prijs van de reis te betalen, en hij profiteert juist van deze prijsverlaging en niet van de betaling van een aanvullend bedrag aan de reisorganisator door het reisbureau. Aangezien de enige voor de toepassing van artikel 26 van de

14 — Ik beperk mij tot de door partijen aangehaalde rechtspraak, zie arresten van 24 oktober 1996, Argos Distributers (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311), en Elida Gibbs (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339).

15 — Overigens gaat het voorstel tot wijziging van artikel 26 dat thans in behandeling is, in dezelfde richting, door het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" te vervangen door het begrip „verkoopprijs", in navolging van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

Zesde richtlijn relevante economische handeling dus die betreffende de verkoop van de reis is, ontkomt het door het reisbureau betaalde aanvullende bedrag volgens First Choice aan de toepassing van de bijzondere regeling van deze bepaling en blijft het onderworpen aan de belasting in het kader van de normale regeling. Daaruit volgt dat, zelfs indien het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, van deze richtlijn aldus zou moeten worden uitgelegd dat het de door derden aan de reisorganisator als tegenprestatie voor de totstandbrenging van de reis betaalde bedragen omvat, het door het reisbureau betaalde aanvullende bedrag niet onder dit begrip valt.

33. Ik kan daarover slechts opmerken dat, teneinde het door het reisbureau betaalde aanvullende bedrag te kunnen beschouwen als onderdeel van de tegenprestatie van de door de reisorganisator verleende dienst, volgens de rechtspraak er sprake moet zijn van een *rechtstreeks verband* tussen de betaling van dit bedrag en de dienst. Anders gezegd, dit aanvullende bedrag moet aan de reisorganisator zijn betaald om de reis voor de koper te kunnen organiseren [16]. Uitgaande van de feitelijke elementen genoemd in de vraag lijkt dit inderdaad het geval te zijn: in het bijzonder lijkt mij van belang dat in het door de verwijzende rechter geschetste geval de reisorganisator enkel bereid is de reis aan de klant te verkopen wanneer hij de volledige brochureprijs ontvangt, en verder dat hij de vergoeding van het reisbureau precies op basis van deze prijs berekent en niet op basis van de eventueel door de klant betaalde verlaagde prijs [17]. Dit zo zijnde, ben ik van mening dat het hoe dan ook aan de verwijzende rechter is om in het licht van alle gegevens waarover hij beschikt, te beoordelen of in de concrete omstandigheden van het geval aan deze voorwaarden is voldaan.

34. Bijgevolg concludeer ik dat de vraag van de Court of Appeal aldus moet worden beantwoord, dat het begrip „totale bedrag dat de reiziger moet betalen" in artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn alle bedragen omvat die het reisbureau of de reisorganisator als tegenprestatie voor de totstandbrenging van de reis heeft ontvangen. De verwijzende rechter moet op basis van de hem voorgelegde gegevens nagaan, of in de door hem vermelde omstandigheden het bedrag dat een als tussenpersoon voor rekening van een reisorganisator optredend reisbureau aan laatstgenoemde heeft betaald ter aanvulling van de door de koper van een georganiseerde reis betaalde prijs, een tegenprestatie van deze aard vormt.

16 — Zie arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445, punt 12); 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 e.v.); 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punten 11 en 12), en 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329, punt 12). Zie eveneens naar analogie arresten van 22 november 2001, Office des produits wallons (C-184/00, Jurispr. blz. I-9115, punten 11 e.v.), en 13 juni 2002, Keeping Newcastle Warm (C-353/00, Jurispr. blz. I-5419, punten 24 e.v.).

17 — Zie in het bijzonder sub c, d, en f, van de in de vraag vermelde voorwaarden.

V — Conclusie

35. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de bij beschikking van 13 maart 2001 door de Court of Appeal (Civil Division) (England & Wales) gestelde vraag te beantwoorden als volgt:

„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, moet aldus worden uitgelegd dat het daarin genoemde begrip ‚totale bedrag dat de reiziger moet betalen' alle bedragen omvat die als tegenprestatie voor de totstandbrenging van de reis zijn ontvangen door de reisbureaus of de reisorganisatoren waarop de bijzondere regeling van deze bepaling van toepassing is, ongeacht of deze bedragen door de reiziger zelf of door derden zijn betaald. De verwijzende rechter moet nagaan, of in de door hem vermelde omstandigheden het bedrag dat een als tussenpersoon voor rekening van een reisorganisator optredend reisbureau aan laatstgenoemde heeft betaald ter aanvulling van de door de koper van een georganiseerde reis betaalde prijs, een tegenprestatie van deze aard vormt."