Downloaded via the EU tax law app / web

Jurisdiction
DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

16. januar 2014 (1)

„Moms — rejsebureauers transaktioner — tildeling af rabat til de rejsende — fastsættelse af afgiftsgrundlaget for ydelser leveret inden for rammerne af en formidlingsvirksomhed“

I sag C-300/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 26. april 2012, indgået til Domstolen den 20. juni 2012, i sagen:

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

mod

Ibero Tours GmbH,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Første Afdeling, og dommerne A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og M. Berger,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. juni 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

—

Ibero Tours GmbH ved Rechtsanwalt P. Englert og barrister P. Moser

—

den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

—

Det Forenede Kongeriges regering ved L. Christie, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

—

Europa-Kommissionen ved C. Soulay og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. juli 2013,

afsagt følgende

Dom

1

Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2

Anmodningen er indgivet under en sag mellem Finanzamt Dusserdörf-Mitte (herefter »Finanzamt«) og Ibero Tours GmbH (herefter »Ibero Tours«) vedrørende fastsættelsen af størrelsen af den merværdiafgift (herefter »moms«), som sidstnævnte skylder for regnskabsårene 2002-2005.

Retsforskrifter

EU-retten

3

Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer:

»[...]

1. Beskatningsgrundlaget er:

a)

ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

4

Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, er affattet således:

»Følgende medregnes ikke i beskatningsgrundlaget:

a)

prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling

b)

rabat og bonus, der ydes køberen eller aftageren, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted

[...]«

5

Sjette direktivs artikel 11, punkt C, med overskriften »Diverse bestemmelser« bestemmer i stk. 1, første afsnit, følgende:

»I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes beskatningsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.«

6

Sjette direktivs artikel 26 med overskriften »Særordning for rejsebureauer« har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne anvender [momsen] på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, det vil sige forskellen mellem det samlede beløb uden [moms], der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.

3. Hvis de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af sidstnævnte uden for Fællesskabet, sidestilles bureauets tjenesteydelse med formidlende virksomhed, som i medfør af artikel 15, nr. 14, er fritaget for afgift. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses som afgiftsfri.

4. De [momsbeløb], der af andre afgiftspligtige personer føres i regning for rejsebureauet for de i stk. 2 omhandlede transaktioner, som direkte kommer den rejsende til gode, berettiger hverken til fradrag eller tilbagebetaling i nogen medlemsstat.«

Tysk ret

7

§ 17, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »UStG«) bestemte i den version, der var gældende den 1. januar 2002 til den 16. december 2004 følgende:

»Er beregningsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion jf. § 1, stk. 1, nr. 1, ændret:

1. skal den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det herved skyldige afgiftsbeløb

2. skal den erhvervsdrivende, til fordel for hvem den nævnte transaktion er udført, foretage en tilsvarende berigtigelse af det fradrag for indgående afgift, som han har gjort gældende på dette grundlag.

Disse bestemmelser finder tilsvarende anvendelse i de i § 1, stk. 1, nr. 5, og § 13b nævnte tilfælde. Berigtigelsen af fradraget for indgående afgift kan undlades, såfremt en tredje erhvervsdrivende betaler et afgiftsbeløb svarende til nedsættelsen af vederlaget til afgiftsmyndighederne. I så tilfælde er det den tredje erhvervsdrivende, der er ansvarlig for afgiftsbeløbet. […]«

8

UStG's § 17, stk. 1, som affattet fra den 16. december 2004, bestemmer:

»Er afgiftsgrundlaget for en afgiftspligtig transaktion, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, ændret, skal den erhvervsdrivende, som har udført transaktionen, foretage en tilsvarende berigtigelse af det herved skyldige afgiftsbeløb. Ligeledes skal den erhvervsdrivende, til fordel for hvem den nævnte transaktion er udført, foretage en berigtigelse af fradraget for indgående moms. Dette gælder dog ikke, såfremt denne ikke får nogen økonomisk fordel af ændringen af afgiftsgrundlaget. Er det i sådanne tilfælde en anden erhvervsdrivende, der får økonomisk fordel af ændringen af afgiftsgrundlaget, skal denne berigtige fradraget for indgående afgift. I de i § 1, stk. 1, nr. 5, og § 13b omhandlede tilfælde gælder første til fjerde punktum tilsvarende. Berigtigelsen af fradraget for indgående afgift kan undlades, såfremt en tredje erhvervsdrivende betaler et afgiftsbeløb svarende til nedsættelsen af vederlaget til afgiftsmyndighederne. I så tilfælde er det den tredje erhvervsdrivende, der er ansvarlig for den indgående afgift. […]«

9

UStG's § 25, stk. 1-4, i den fra den 1. april 1999 gældende affattelse bestemmer:

»1. De nedenstående forskrifter gælder for en erhvervsdrivendes rejsetjenesteydelser, som ikke er bestemt for aftagerens erhvervsvirksomhed, for så vidt som den erhvervsdrivende derved optræder over for aftageren i eget navn og gør brug af rejseunderleverancer. Den erhvervsdrivendes ydelse skal anses for at være en øvrig ydelse. Præsterer den erhvervsdrivende inden for rammerne af en rejse flere ydelser af denne art over for en aftager, anses de for at være én samlet øvrig ydelse. Stedet for den øvrige ydelse bestemmes efter § 3a, stk. 1. Rejseunderleverancer er leveringer og øvrige ydelser, der præsteres af tredjemand og umiddelbart kommer den rejsende til gode.

2. Den øvrige ydelse er afgiftsfri, for så vidt som de rejseunderleverancer, der henregnes hertil, frembringes i et tredjeland. […]

3. Den øvrige ydelse beregnes ud fra forskellen mellem det beløb, som aftageren betaler for at få ydelsen, og det beløb, som den erhvervsdrivende betaler for rejseunderleverancerne. [...]

4. Uanset § 15, stk. 1, er den erhvervsdrivende ikke berettiget til at fradrage de afgiftsbeløb, som faktureres særskilt over for ham for rejseunderleverancerne, som indgående moms. Herudover berøres § 15 ikke.«

10

UStG's § 25, stk. 4, i den fra den 1. januar 2005 gældende affattelse bestemmer:

»Uanset § 15, stk. 1, er den erhvervsdrivende ikke berettiget til at fradrage de afgiftsbeløb, som faktureres særskilt over for ham for rejseunderleverancerne, eller som han skal betale i henhold til § 13b, som indgående moms. Herudover berøres § 15 ikke.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11

Ibero Tours leverede inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed tjenesteydelser som formidler i Tyskland, som henhører under anvendelsesområdet for sjette direktiv. Disse tjenesteydelser var dels afgiftsfrie, dels afgiftspligtige.

12

I forbindelse med sine afgiftspligtige ydelser tilbød Ibero Tours som formidler rejseydelser, som blev leveret af rejsearrangører til rejsekunder, og som var omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26. Selv om Ibero Tours er et rejsebureau, gælder denne særordning ikke for de i hovedsagen omhandlede ydelser, idet selskabet kun er formidler, og særordningen finder i henhold til sjette direktivs artikel 26, stk. 1, andet punktum, ikke anvendelse på et sådant rejsebureau.

13

Ibero Tours leverede ydelser til rejsearrangørerne i sin egenskab af formidler og modtog fra disse den aftalte provision. Selskabet havde imidlertid ydet rejsekunderne en rabat, som blev finansieret gennem en del af denne provision. Efter at selskabet først havde beregnet afgift af den fulde provision, ansøgte det Finanzamt om en ændring af afgiftsansættelsen for år 2002-2005 for at få rabatten til rejsekunderne fratrukket i afgiftsgrundlaget.

14

Finanzamt efterkom kun denne ansøgning i det omfang, at de ydelser, der var leveret af rejsearrangørerne, var afgiftspligtige i henhold til betingelserne i særordningen i sjette direktivs artikel 26. For så vidt som disse ydelser var afgiftsfri efter sjette direktivs artikel 26, stk. 3, afviste Finanzamt den af Ibero Tours anmodede ændring.

15

Efter først at have påklaget dette afslag administrativt uden at få medhold anlagde Ibero Tours sag ved Finanzgericht, hvor det fik medhold. Finanzamt har appelleret denne dom fra Finanzgericht til Bundesfinanzhof.

16

Den forelæggende ret har for det første rejst spørgsmålet, om det er muligt at anvende de principper, som Domstolen har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (sag C-317/94, Sml. I, s. 5339), når en formidler i forbindelse med levering af ydelser yder en rabat i prisen for den hovedydelse, han formidler.

17

Selv om neutralitetsprincippet taler for en anvendelse i den foreliggende sag af den løsning, der er anvendt i denne dom, forekommer det imidlertid tvivlsomt, idet Domstolen i den pågældende sag tog sigte på en »distributionskæde«, hvor »ensartede varer« leveres flere gange og på de samme afgiftsmæssige betingelser. Den forelæggende ret har følgelig rejst spørgsmålet, hvorvidt disse begreber er relevante i hovedsagen, eftersom de transaktioner, der foretages af hovedleverandøren og formidleren, er forskellige og er genstand for forskellig skattemæssig behandling.

18

Selv om det for det andet antages, at de ydelser, der leveres i forbindelse med en formidlingsvirksomhed, kan være del af en distributionskæde, hvorpå de principper, som Domstolen har fastlagt i Elida Gibbs-dommen, kan anvendes, er der ifølge Bundesfinanzhof stadig tvivl om, hvorvidt dette ligeledes gør sig gældende, når hovedydelserne henhører under sjette direktivs artikel 26. Den forelæggende ret er således af den opfattelse, at det i et sådant tilfælde er tvivlsomt, om anvendelsen af de af Domstolen fastsatte principper fører til en korrekt afgiftsansættelse.

19

Retten har i øvrigt anført, at Domstolen i sin dom af 15. oktober 2002, Kommissionen mod Tyskland (sag C-427/98, Sml. I, s. 8315), har fastslået, at medlemsstaterne er berettigede til ikke at anvende principperne i Elida Gibbs-dommen, såfremt hovedydelsen er afgiftsfri. Den forelæggende ret går i denne forbindelse ud fra, at dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland skal forstås således, at de af Domstolen fastsatte principper i Elida Gibbs-dommen ikke finder anvendelse i det tilfælde, hvor den sidste ydelse i distributionskæden er afgiftsfri. Hvis hovedydelserne er omfattet af særordningen i sjette direktivs artikel 26, ligestilles de i henhold til bestemmelsens stk. 3 med afgiftsfrie formidlingsydelser, såfremt de transaktioner, som præsteres for rejsebureauet af andre afgiftspligtige personer, gennemføres af de sidstnævnte uden for Den Europæiske Union. Hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Unionen, er ydelsen kun delvis afgiftsfri.

20

Det følger heraf, at det synes tvivlsomt, hvorledes rejsebureauet og de kompetente afgiftsmyndigheder skal fastslå, i hvilket omfang hovedrejseydelsen er afgiftsfri og derfor ikke gør det berettiget at anvende de principper, som Domstolen har fastslået i Elida Gibbs-dommen.

21

Den forelæggende ret har for det tredje overvejet den situation, hvor en medlemsstat har gennemført sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1, korrekt, men ikke desto mindre ønsker at udelukke en nedsættelse i formidlerens skyldige moms i tilfælde af levering af hovedydelser, som er momsfritaget. Retten har rejst tvivl ved, om denne udelukkelse er omfattet af den korrekte gennemførelse af den pågældende bestemmelse, og har rejst spørgsmålet, om det er nødvendigt med en lovgivning i den pågældende medlemsstat, hvori denne nedsættelse er udtrykkeligt fastlagt. Efter rettens opfattelse taler præmis 65 og 66 i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland for dette synspunkt, for så vidt som der tales om en »mulighed« for medlemsstaterne. Retten er af den opfattelse, at denne konklusion imidlertid ikke nødvendigvis er uundgåelig, når det drejer sig om at begrænse de konsekvenser, der følger af en fortolkning, som Domstolen har

givet.

22

Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1)

Følger det af principperne i [Domstolens Elida Gibbs-dom], at der også sker en nedsættelse af afgiftsgrundlaget inden for rammerne af en distributionskæde, såfremt en formidler (her et rejsebureau) godtgør modtageren (her rejsekunden) af den transaktion, som han har formidlet (her rejsearrangørens ydelse til rejsekunden), en del af prisen på den formidlede transaktion?

2)

Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, spørges: Finder principperne i Elida Gibbs-dommen også anvendelse, såfremt kun den transaktion, der er formidlet for rejsearrangøren, men ikke rejsebureauets formidling, er omfattet af særordningen i henhold til [sjette direktivs] artikel 26 [...]?

3)

Såfremt også det andet spørgsmål besvares bekræftende, spørges: Er en medlemsstat, der korrekt har gennemført [sjette direktivs] artikel 11, punkt C, stk. 1, i […], kun berettiget til at afslå en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, hvor den formidlede ydelse er afgiftsfri, såfremt medlemsstaten ved sin udnyttelse af bemyndigelsen i henhold til denne bestemmelse har indført supplerende betingelser med henblik på af afslå nedsættelse?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23

Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de principper, som Domstolen har fastlagt i Elida Gibbs-dommen vedrørende fastsættelsen af momsgrundlaget, finder anvendelse, når et rejsebureau, der handler som formidler, på eget initiativ og for egen regning tildeler den endelige forbruger en nedsættelse af prisen for hovedydelsen leveret af rejsearrangøren.

24

Der skal for at besvare dette spørgsmål henvises til, at det i sjette direktivs artikel 11, punkt. A, stk. 1, litra a), bestemmes, at beskatningsgrundlaget ved levering af goder og tjenesteydelser er den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

25

Det er korrekt, at sjette direktivs artikel 26 tilsigter at undgå de praktiske vanskeligheder, som følger af den omstændighed, at rejsebureauernes og rejsearrangørernes virksomhed består af flere ydelser og finder sted på flere forskellige steder. Virkeliggørelsen af dette formål gør det

imidlertid på ingen måde nødvendigt at fravige den almindelige ordning i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), der med henblik på fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget benytter begrebet »modværdi, som [...] tjenesteyderen modtager eller vil modtage af [...] aftageren eller tredjemand« (jf. dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. I, s. 6289, præmis 26).

26

I hovedsagen er den modværdi, som rejsearrangøren har modtaget for sine ydelser, for det første rejsens samlede pris uden nedsættelser. Der rejses ikke tvivl herved af den omstændighed, at Ibero Tours alene indbetaler et nedsat beløb til rejsearrangøren, bestående af rejsens pris fratrukket den skyldige provision, idet denne nedsættelse alene er en følge af en modregning af beløb, der skyldes af forskellige grunde.

27

Da Ibero Tours ikke giver rabat for ydelser leveret inden for rammerne af selskabets formidlingsvirksomhed til rejsearrangøren, og da denne ikke er berørt af, om Ibero Tours tildeler rabat til den endelige forbruger og størrelsen heraf, har den omstændighed, at Ibero Tours finansierer denne rabat gennem en del af sin provision eller ved andre midler for det andet ingen betydning for hverken prisen for de ydelser, der er leveret af den pågældende rejsearrangør, eller for prisen på de ydelser, der leveres af Ibero Tours til samme rejsearrangør inden for rammerne af selskabets formidlingsvirksomhed.

28

De principper, der blev fastsat i Elida Gibbs-dommen, berører ikke fastsættelsen af afgiftsgrundlaget i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

29

Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen har fastslået i den pågældende dom, at når en fabrikant af et produkt, der, skønt han ikke kontraktligt er bundet til den endelige forbruger, er det første led i en transaktionskæde, som ender hos sidstnævnte, giver den endelige forbruger en prisnedsættelse gennem en rabatkupon, som indløses af detailhandleren og godtgøres af fabrikanten til sidstnævnte, skal der i momsgrundlaget ske fradrag af den pågældende nedsættelse (Elida Gibbs-dommen, præmis 31, 34 og 35). I den sag, der gav anledning til Elida Gibbs-dommen, blev den modværdi, som blev modtaget af den afgiftspligtige, som befandt sig forrest i en transaktionskæde, faktisk reelt nedsat med den rabat, der blev ydet af samme afgiftspligtige direkte til den endelige forbruger.

30

Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, befinder rejsearrangøren sig imidlertid ikke forrest i en transaktionskæde, idet han leverer sine ydelser direkte til den endelige forbruger, idet Ibero Tours alene agerer som formidler i forbindelse med denne enkeltstående transaktion. Ibero Tours leverer derimod en ydelse, nemlig formidlingen, som er fuldstændig adskilt fra den ydelse, som rejsearrangøren leverer.

31

Rejsearrangøren tildeler i øvrigt i hovedsagen ingen rabat, idet Ibero Tours under alle omstændigheder er forpligtet til at indbetale den aftalte pris, uafhængigt af om sidstnævnte selskab har ydet en rabat til den rejsende eller ej.

32

Under disse omstændigheder berører et rejsebureau i Ibero Tours situations finansiering af en del af rejsens pris, hvilket for den endelige bruger udmønter sig i en nedsættelse af denne pris, hverken den modværdi, der modtages af rejsearrangøren for salg af den pågældende rejse, eller den modværdi, der modtages af Ibero Tours for dennes formidlingsydelse. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), medfører en sådan prisnedsættelse følgelig ikke en nedsættelse af afgiftsgrundlaget for hverken hovedtransaktionen eller transaktionen med den af rejsebureauet leverede ydelse.

33

Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at det første spørgsmål skal besvares med, at bestemmelserne i sjette direktiv skal fortolkes således, at de principper, som Domstolen har fastlagt i Elida Gibbs-dommen vedrørende fastsættelsen af momsgrundlaget, ikke finder anvendelse, når et rejsebureau, der handler som formidler, på eget initiativ og for egen regning tildeler den endelige forbruger en nedsættelse af prisen for den hovedydelse, der leveres af rejsearrangøren.

Det andet og tredje spørgsmål

34

Da det første spørgsmål skal besvares benægtende, er det ufornødent at besvare det andet og tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

35

Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at de principper, som Den Europæiske Unions Domstol har fastlagt i dom af 24. oktober 1996, Elida Gibbs (sag C-317/94), vedrørende fastsættelsen af merværdiafgiftsgrundlaget, ikke finder anvendelse, når et rejsebureau, der handler som formidler, på eget initiativ og for egen regning tildeler den endelige forbruger en nedsættelse af prisen for den hovedydelse, der leveres af rejsearrangøren.

Underskrifter

(1) Processprog: tysk.