Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61995J0260 - NL
Avis juridique important

|

61995J0260

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 20 februari 1997. - Commissioners of Customs and Excise tegen DFDS A/S. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: High Court of Justice, Queen's Bench Division - Verenigd Koninkrijk. - Zesde BTW-richtlijn - Bijzondere regeling voor reisbureaus - Plaats van belastingheffing over diensten. - Zaak C-260/95.

Jurisprudentie 1997 bladzijde I-01005

Samenvatting
Partijen
Overwegingen van het arrest
Beslissing inzake de kosten
Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Zesde richtlijn - Bijzondere regeling voor reisbureaus - Bepaling van fiscale plaats van dienstverrichting - In Lid-Staat gevestigde reisorganisator die diensten verleent via in andere Lid-Staat gevestigde agent - Belastingheffing in Lid-Staat waar inrichting van agent is gevestigd - Voorwaarden

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 26, lid 2)

Samenvatting

Artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een reisorganisator wiens zetel in een Lid-Staat is gevestigd, via een als zijn agent optredende vennootschap in een andere Lid-Staat diensten aan reizigers verleent, die diensten in laatstgenoemde staat aan de BTW zijn onderworpen, indien deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken.

Ofschoon de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd als fiscaal aanknopingspunt de voorkeur lijkt te moeten genieten, leidt een dergelijke aanknoping niet tot een fiscaal rationele oplossing, aangezien daardoor wordt voorbijgegaan aan de feitelijke plaats van verkoop van de rondreizen. Daarentegen is de alternatieve oplossing van belastingheffing op de plaats van de vaste inrichting van waaruit de dienst wordt verricht gebaseerd op de economische realiteit, een fundamenteel criterium voor de toepassing van het

gemeenschappelijk stelsel van BTW. Deze oplossing houdt immers rekening met de mogelijke spreiding van de activiteiten van de reisbureaus over verschillende plaatsen op het grondgebied van de Gemeenschap en verhindert verstoringen van de mededinging waartoe de toepassing van de oplossing van de zetel van de bedrijfsuitoefening zou kunnen leiden, voor zover ondernemingen die activiteiten in een Lid-Staat verrichten, ertoe worden aangezet hun zetel op het grondgebied van een andere Lid-Staat te vestigen waar de betrokken diensten zijn vrijgesteld.

Partijen

In zaak C-260/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de High Court of Justice (Queen's Bench Division), in het aldaar aanhangig geding tussen

Commissioners of Customs & Excise

en

DFDS A/S,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE

(Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (rapporteur) en M. Wathelet, rechters,

advocaat-generaal: A. La Pergola

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- DFDS A/S, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok, QC, geïnstrueerd door A. Fishleigh, van het kantoor Garrett & Co., Solicitors,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Richards en P. Mantle, Barristers,

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door P. Oliver en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van DFDS A/S, vertegenwoordigd door K. P. E. Lasok; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Ridley, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, bijgestaan door S. Richards en P. Mantle; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door P. Oliver en E. Traversa, ter terechtzitting van 7 november 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 januari 1997,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 18 juli 1995, ingekomen bij het Hof op 4 augustus daaraanvolgend, heeft de High Court of Justice (Queen's Bench Division) krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 26 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen de Commissioners of Customs & Excise en de Deense vennootschap DFDS A/S (hierna: "DFDS") over de verplichting voor laatstgenoemde om in het Verenigd Koninkrijk belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW") te betalen uit hoofde van de rondreispakketten die haar Engelse dochtermaatschappij, DFDS Ltd, voor haar rekening verkoopt.

3 Artikel 26 van de Zesde richtlijn bevat een bijzondere regeling voor reisbureaus, die geldt voor de handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren, voor zover deze op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Lid 2 van dit artikel luidt als volgt:

"De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de Lid-Staat 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."

4 Uit de stukken van het hoofdgeding blijkt, dat de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn in Brits recht is omgezet bij de Value Added Tax (tour operators) Order 1987. Volgens artikel 3, lid 1, van deze Order geldt deze regeling voor goederen en diensten die, met name, worden verleend door "een reisorganisator in een Lid-Staat (...) waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd". Artikel 5, lid 2, van deze Order preciseert voorts, dat een dienst op het gebied van reizen "wordt aangemerkt als verleend in de Lid-Staat van de Europese Gemeenschap waarin de reisorganisator de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of, indien de dienst vanuit een vaste inrichting is verricht, in de

Lid-Staat waar de vaste inrichting is gevestigd met uitsluiting van elke andere plaats".

5 DFDS, een vennootschap naar Deens recht met als doel, de scheepvaart, het reizen en het vervoer in het algemeen, heeft een Engelse dochtermaatschappij, DFDS Ltd. Tussen deze twee vennootschappen is een agentuurovereenkomst gesloten, waarin laatstgenoemde wordt aangeduid als "algemeen verkoop- en havenagent" van eerstgenoemde in het Verenigd Koninkrijk en als "centraal reserveringsbureau voor het Verenigd Koninkrijk en Ierland voor alle passagiersdiensten" van de Deense vennootschap.

6 In 1993 stelden de Commissioners of Customs & Excise zich op het standpunt, dat DFDS BTW diende te betalen over de voor haar rekening door haar Engelse dochtermaatschappij verkochte rondreispakketten. Huns inziens had de Deense vennootschap, door de met haar dochtermaatschappij gesloten overeenkomst de zetel van haar bedrijfsuitoefening in het Verenigd Koninkrijk gevestigd of de omstreden diensten vanuit een vaste inrichting in die staat verricht, in de zin van de Britse wettelijke regeling ter omzetting van artikel 26 van de Zesde richtlijn.

7 DFDS stelde echter, dat de betrokken diensten belastbaar waren in de zetel van haar bedrijfsuitoefening, dat wil zeggen in Denemarken, welke Lid-Staat krachtens artikel 28, lid 3, sub b, van en bijlage F bij de Zesde richtlijn gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om dergelijke diensten te blijven vrijstellen van BTW. Zij stelde daarom beroep in bij het Value Added Tax (VAT) Tribunal, dat haar vordering in 1994 toewees.

8 Van oordeel dat in deze zaak een probleem van uitlegging van de Zesde richtlijn aan de orde was, heeft de High Court of Justice, die in hoger beroep kennis diende te nemen van de zaak, besloten het Hof de volgende vraag voor te leggen:

"Hoe moet bij een juiste uitlegging van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (de Zesde BTW-richtlijn), en inzonderheid artikel 26 ervan, met betrekking tot het geval van een reisorganisator die zijn hoofdzetel in Lid-Staat A heeft, doch aan reizigers diensten in de vorm van rondreispakketten verleent via een vennootschap die optreedt als zijn agent in Lid-Staat B, worden geantwoord op de navolgende vragen:

a) Moet, en zo ja in welke omstandigheden, het verlenen van die diensten door de reisorganisator worden belast in Lid-Staat B?

b) Kan, en zo ja in welke omstandigheden, worden aangenomen, dat de reisorganisator $de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd' in Lid-Staat B of aldaar $een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit [hij] de dienst heeft verleend'"?

9 Met de twee onderdelen van zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, in welke omstandigheden de diensten die door een reisorganisator wiens zetel in een Lid-Staat is gevestigd, via een vennootschap die in een andere Lid-Staat als zijn agent optreedt, aan reizigers worden verleend, krachtens artikel 26 van de Zesde richtlijn in laatstgenoemde Lid-Staat aan BTW zijn onderworpen.

10 DFDS geeft het Hof in overweging te antwoorden, dat in de beschreven omstandigheden de diensten belastbaar zijn in de Lid-Staat waar de reisorganisator zijn hoofdzetel heeft. Zij stelt onder meer, dat volgens de rechtspraak van het Hof de Lid-Staat waar de vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, de plaats is die voor de heffing van BTW over diensten de voorkeur verdient en dat een andere plaats tot verwarring en tot conflicten tussen de Lid-Staten zou kunnen leiden.

11 De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt daarentegen, dat de reisorganisator in de Lid-Staat waar de vennootschap die namens hem optreedt, werkzaam is, beschikt over een vaste inrichting van waaruit de diensten worden verleend, zodat deze in die staat moeten worden belast. Haars inziens is dit uit fiscaal oogpunt de meest rationele oplossing, omdat de diensten in die staat aan de reizigers worden aangeboden.

12 De Italiaanse regering en de Commissie zijn van mening, dat indien aan bepaalde voorwaarden is voldaan, dergelijke diensten belastbaar zijn in de Lid-Staat waar de namens de reisorganisator handelende vennootschap werkzaam is. Opdat dit het geval zou zijn, dan dient er in die Lid-Staat een organisatie te bestaan met het personeel en de technische middelen die nodig zijn om de diensten te verrichten en mag de marktdeelnemer niet onafhankelijk zijn van de onderneming in naam van dewelke hij handelt.

13 Artikel 26 van de Zesde richtlijn geeft een bijzondere BTW-regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren. De door deze ondernemingen verrichte diensten bestaan immers uit een hele reeks verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en onderdak, zowel binnen als buiten het grondgebied van de Lid-Staat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft. Toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou voor die ondernemingen leiden tot praktische moeilijkheden die de uitoefening van hun werkzaamheid kunnen belemmeren (zie arrest van 12 november 1992, zaak C-163/91, Van Ginkel, Jurispr. 1992, blz. I-5723, r.o. 12-14).

14 De toepassing van het bepaalde in artikel 26 wordt door lid 1 van dit artikel afhankelijk gesteld van de voorwaarde, dat het reisbureau of de reisorganisator op eigen naam tegenover de reiziger optreedt en niet als tussenpersoon handelt (zie arrest Van Ginkel, reeds aangehaald, r.o. 21).

15 In het in de verwijzingsbeschikking beschreven geval is het de Deense vennootschap DFDS die, als reisorganisator, binnen de werkingssfeer van deze bepalingen valt, en niet haar Engelse dochtermaatschappij DFDS Ltd, die niet op eigen naam, maar als tussenpersoon handelt.

16 Aangaande de plaats van belastingheffing bepaalt artikel 26, lid 2, dat de dienst van het reisbureau wordt belast in de Lid-Staat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend.

17 Gelijk alle interveniënten voor het Hof hebben opgemerkt, gebruikt deze bepaling de twee begrippen, zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting, die ook in artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn worden gebruikt om de twee belangrijkste fiscale aanknopingspunten voor diensten in het algemeen aan te geven. Derhalve dient met de daaruit voortvloeiende regels te rade te worden gegaan.

18 Gelijk het Hof in rechtsoverweging 14 van het arrest van 4 juli 1985 (zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251) heeft opgemerkt, beoogt artikel 9 de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde rationeel af te bakenen, door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, uniform vast te stellen, en met name bevoegdheidsconflicten tussen Lid-Staten te vermijden.

19 De belastingautoriteiten van elke Lid-Staat dienen in het kader van de door de Zesde richtlijn geboden keuzemogelijkheden te bepalen, welke plaats fiscaal het nuttigst wordt aangemerkt als plaats waar een bepaalde dienst is verricht. Volgens artikel 9, lid 1, lijkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan (arrest Berkholz, reeds aangehaald, r.o. 17).

20 Bovendien kan slechts worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien de inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (arrest Berkholz, reeds aangehaald, r.o. 18).

21 In casu heeft de zetel van bedrijfsuitoefening als plaats waar alle diensten van een reisorganisator, daaronder begrepen die welke worden verleend via in zijn naam optredende ondernemingen in andere Lid-Staten, fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht, natuurlijk het voordeel dat, gelijk DFDS heeft gesteld, één enkele plaats van belastingheffing wordt aangewezen voor alle onder artikel 26 van de Zesde richtlijn vallende werkzaamheden van die reisorganisator.

22 Gelijk de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft betoogd, leidt een dergelijke aanknoping echter niet tot een fiscaal rationele oplossing, aangezien daardoor wordt voorbijgegaan aan de feitelijke plaats van verkoop van de rondreizen, die door de nationale autoriteiten, ongeacht de bestemming van de reiziger, op goede gronden als het nuttigste aanknopingspunt wordt beschouwd.

23 Gelijk de advocaat-generaal in de punten 32 tot en met 34 van zijn conclusie heeft beklemtoond, vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van BTW. De alternatieve oplossing voor het bepalen van de plaats van belastingheffing over diensten van reisbureaus, namelijk de vaste inrichting van waaruit die diensten worden verricht, heeft juist tot doel, rekening te houden met de mogelijke spreiding van de activiteiten van de reisbureaus over verschillende plaatsen op het grondgebied van de Gemeenschap. Het systematisch toepassen van de oplossing van de zetel van de bedrijfsuitoefening zou overigens tot verstoringen van de mededinging kunnen leiden, aangezien het ondernemingen die activiteiten in een Lid-Staat verrichten, ertoe dreigt aan te zetten om, teneinde aan belastingheffing te ontsnappen, hun zetel te vestigen op het grondgebied van een andere Lid-Staat, die gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid om de betrokken diensten te blijven vrijstellen van BTW.

24 Onder deze omstandigheden moet worden aangenomen, dat de dienst die een reisorganisator aan de reiziger verleent vanuit een vaste inrichting in een andere Lid-Staat dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, belastbaar is in de Lid-Staat waar die vaste inrichting is gevestigd.

25 Voor de vraag, of in omstandigheden als die van het onderhavige hoofdgeding het reisbureau in de betrokken Lid-Staat daadwerkelijk over een dergelijke inrichting beschikt, moet in de eerste plaats worden nagegaan, of de in die Lid-Staat voor het reisbureau optredende vennootschap niet onafhankelijk van het reisbureau is.

26 In dit verband volstaat de door het VAT Tribunal genoemde omstandigheid, dat de kantoren van de Engelse dochtermaatschappij, die een eigen rechtspersoon is, aan deze dochtermaatschappij en niet aan DFDS toebehoren, op zich niet om aan te tonen, dat eerstgenoemde daadwerkelijk onafhankelijk is van laatstgenoemde. Integendeel, uit de verwijzingsbeschikking, inzonderheid uit de vermelding dat DFDS het gehele kapitaal van haar

dochtermaatschappij bezit en dat aan deze dochtermaatschappij door de moedermaatschappij een aantal contractuele verplichtingen zijn opgelegd, blijkt, dat de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap slechts als assistent van laatstgenoemde optreedt.

27 In de tweede plaats moet worden onderzocht, of de betrokken inrichting overeenkomstig de in rechtsoverweging 20 van dit arrest genoemde rechtspraak de minimaal vereiste bestendigheid vertoont, wat het nodige personeel en de nodige technische middelen betreft.

28 Dienaangaande blijkt uit de in de verwijzingsbeschikking genoemde feiten, inzonderheid het aantal werknemers van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap en de materiële omstandigheden waarin deze diensten aan de reizigers verleent, dat deze vennootschap daadwerkelijk de kenmerken van een vaste inrichting in de zin van bovengenoemde bepalingen bezit.

29 Mitsdien moet worden geantwoord, dat artikel 26, lid 2, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat wanneer een reisorganisator wiens zetel in een Lid-Staat is gevestigd, via een als zijn agent optredende vennootschap in een andere Lid-Staat diensten aan reizigers verleent, die diensten in laatstgenoemde staat aan de BTW zijn onderworpen, indien deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

30 De kosten door de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse en de Italiaanse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de High Court of Justice (Queen's Bench Division) bij beschikking van 18 juli 1995 gestelde prejudiciële vraag, verklaart voor recht:

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 Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat wanneer een reisorganisator wiens zetel in een Lid-Staat is gevestigd, via een als zijn agent optredende vennootschap in een andere Lid-Staat diensten aan reizigers verleent, die diensten in laatstgenoemde staat aan de BTW zijn onderworpen, indien deze vennootschap, die enkel als assistent van de organisator optreedt, over het personeel en de technische middelen beschikt die een vaste inrichting kenmerken.